



MINISTERIO DE HACIENDA Y
CRÉDITO PÚBLICO



ENERO - DICIEMBRE

2022

DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA **COMPILADA**

MARCO NORMATIVO PARA
ENTIDADES DE GOBIERNO

Contenido

INTRODUCCIÓN	5
1. MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO	8
1.1 MARCO CONCEPTUAL	8
1.2 NORMAS.....	730
1.2.1 INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ	730
1.2.2 CUENTAS POR COBRAR	755
1.2.3 PRÉSTAMOS POR COBRAR	961
1.2.4 INSTRUMENTOS DERIVADOS	1012
1.2.5 INVERSIONES EN CONTROLADAS.....	1013
1.2.6 INVERSIONES EN ASOCIADAS.....	1019
1.2.7 ACUERDOS CONJUNTOS	1019
1.2.8 INVERSIONES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN.....	1019
1.2.9 INVENTARIOS	1020
1.2.10 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	1072
1.2.11 BIENES DE USO PÚBLICO.....	1297
1.2.12 BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES	1308
1.2.13 RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES.....	1308
1.2.14 PROPIEDADES DE INVERSIÓN.....	1309
1.2.15 ACTIVOS INTANGIBLES	1313
1.2.16 ARRENDAMIENTOS	1357
1.2.17 ACTIVOS BIOLÓGICOS	1366
1.2.18 COSTOS DE FINANCIACIÓN	1366
1.2.19 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO	1367
1.2.20 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO	1368
1.2.21 PRESENTACIÓN DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS EMITIDOS.....	1372
1.2.22 EMISIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA	1373
1.2.23 CUENTAS POR PAGAR	1387
1.2.24 PRÉSTAMOS POR PAGAR	1415
1.2.25 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS	1433
1.2.26 PROVISIONES.....	1489
1.2.27 ACTIVOS CONTINGENTES.....	1496

1.2.28 PASIVOS CONTINGENTES	1497
1.2.29 INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN	1507
1.2.30 INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN	1706
1.2.31 CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN	1717
1.2.32 ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE	1718
1.2.33 EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA	1735
1.2.34 RECURSOS DEL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES.....	1746
1.2.35 IMPUESTO A LAS GANANCIAS.....	1749
1.2.36 COMBINACIÓN Y TRASLADO DE OPERACIONES	1749
1.2.37 PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS	1750
1.2.38 CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS.....	1768
1.2.39 INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS	1768
1.2.40 POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES 1769	
1.2.41 HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE	1831
1.2.42 TRANSICIÓN POR CAMBIO AL MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO	1831
1.3 PROCEDIMIENTOS CONTABLES.....	1832
1.3.1 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS PROCESOS JUDICIALES, ARBITRAJES, CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES Y EMBARGOS SOBRE CUENTAS BANCARIAS	1832
1.3.2 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON EL FONDO DE ESTABILIZACIÓN DE PRECIOS DE LOS COMBUSTIBLES.....	1853
1.3.3 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.....	1854
1.3.4 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON EL PASIVO PENSIONAL Y CON LOS RECURSOS QUE LO FINANCIAN	1863
1.3.5 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS RECURSOS DEL SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS	1877
1.3.6 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON EL MANEJO DE LOS RECURSOS DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD	1903
1.3.7 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.....	1908

1.3.8	PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN	1909
1.3.9	PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LA COMBINACIÓN Y EL TRASLADO DE OPERACIONES.....	1982
1.3.10	PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS PLANES DEPARTAMENTALES DE AGUA Y SANEAMIENTO BÁSICO	1983
1.3.11	PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LAS GARANTÍAS FINANCIERAS OTORGADAS	1989
1.3.12	PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS ACUERDOS DE CONCESIÓN DE INFRAESTRUCTURA DE TRANSPORTE	1989
1.3.13	PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DEL PORCENTAJE AMBIENTAL, LA SOBRETASA AMBIENTAL Y EL PORCENTAJE DE LA TASA RETRIBUTIVA O COMPENSATORIA.....	1990
1.3.14	PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS QUE HACEN PARTE DE LA CONTABILIDAD DEL FONDO NACIONAL DE PENSIONES DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES	1990
1.3.15	PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LAS OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES ..	1991
1.3.16	PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LA MOVILIZACIÓN DE ACTIVOS.....	1997
1.4	NORMA DE PROCESO CONTABLE Y SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE.....	1998
1.5	PROCEDIMIENTOS TRANSVERSALES	2040
1.5.1	PROCEDIMIENTO PARA LA ELABORACIÓN DEL INFORME CONTABLE CUANDO SE PRODUZCA CAMBIO DE REPRESENTANTE LEGAL.....	2040
1.5.2	PROCEDIMIENTO PARA LA PREPARACIÓN Y PUBLICACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES	2043
1.5.3	PROCEDIMIENTO PARA LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE	2044
1.6	ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA.....	2086
2	CONCEPTOS MODIFICADOS.....	2118

INTRODUCCIÓN

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

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

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

ESTRUCTURA DE LOS CONCEPTOS QUE SE COMPILAN EN LA DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA DEL MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO.

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

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

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

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

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

TAXONOMÍA DE LA DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA

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

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

Marco Normativo

Corresponde al conjunto de normas aplicables por las entidades señaladas en el artículo 2º de la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones. El Marco Normativo para Entidades de Gobierno está conformado por el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas; y la Doctrina Contable Pública.

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

Tema

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

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

Subtema

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

Marco Normativo para Entidades de Gobierno

1. MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO**1.1 MARCO CONCEPTUAL****CONCEPTO No. 20211120113771 DEL 10-01-2022**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Marco conceptual Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Ingresos de transacciones sin contraprestación - Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de convenios firmados por la entidad con entidades territoriales y entidades sin ánimo de lucro. Ajustes de periodos anteriores.

Doctora
MARTHA LUCÍA CARO GÓMEZ
Profesional Especializado (E) - 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° 20211100051592, el 15 de septiembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Dando alcance a la solicitud ante Contaduría General de la Nación con radicado 20211100046352 resultados de hallazgos de las auditorías realizadas por la Contraloría General de Republica (sic), y de acuerdo a la mesa de trabajo realizada con la Contaduría el día 30 de agosto nos permitimos solicitar se conceptúe sobre los siguientes hallazgos y teniendo en cuenta los soportes específicos que se adjuntan en cada caso.

HALLAZGO 01. COMPRA DE TERRENOS**CAUSA**

Por deficiencias en las condiciones pactadas por CORPOCHIVOR, referentes a la escrituración y registro de terrenos comprados, la situación descrita, constituye una conducta que afecta el deber

funcional de la Corporación, al registrar dichos recursos como un gasto, disminuyendo el patrimonio de la Corporación y no efectuar el respectivo reparto de la minuta y proceder a la escrituración porcentualmente, de acuerdo a los aportes de cada una de las partes y su correspondiente registro, tal como se acostumbra en la adquisición de este tipo de predios por parte de las Corporaciones.

EFECTO

La situación evidenciada genera subestimación respecto a dicho reconocimiento que afecta a las cuentas 1710 Bienes de uso público en servicio por \$39'945.496 y 3110 Resultado de Ejercicio por \$39'945.496.

*Se adjunta convenio 046-2019 y 047-2019

HALLAZGO 04. MUNICIPIO DE RAMIRIQUI

CAUSA

Por deficiencias en las condiciones pactadas por CORPOCHICVOR, referentes a la escrituración y registro de terrenos comprados, la situación descrita, constituye una conducta que afecta el deber funcional de la Corporación, al registrar dichos recursos como un gasto, disminuyendo el patrimonio de la Corporación y no efectuar el respectivo reparto de la minuta y proceder a la escrituración porcentualmente, de acuerdo a los aportes de cada una de las partes y su correspondiente registro, tal como se acostumbra en la adquisición de este tipo de predios por parte de las Corporaciones.

EFECTO

La situación evidenciada genera subestimación respecto a dicho reconocimiento que afecta a las cuentas 1710 Bienes de uso público en servicio por \$40.000.000 y 3110 Resultado de Ejercicio por \$40.000.000.

Hallazgo administrativo, con presunta connotación disciplinaria de acuerdo con la Ley 734 de 2002.

*Se adjunta convenio 025-2018

HALLAZGO 05. MUNICIPIO DE RAMIRIQUI

CONDICIÓN

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, tal como se detalla para cada uno de los casos

CAUSA

Por deficiencias de control, en cuanto al reconocimiento, registro y revelación contable de cofinanciamientos efectuadas con recursos de CORPOCHIVOR, a través de Convenios Interadministrativos con Entes Territoriales.

EFECTO

La situación evidenciada genera subestimación, respecto a dicho reconocimiento, en las cuentas: 1505 Inventarios por \$40.637.450; 1705 Bienes de uso público en construcción por \$439.381.860; 1710 Bienes de uso público en servicio por \$620.565.980; 190801 Recursos entregados en administración por \$827.501.649 y 3110 Resultado del Ejercicio por \$1.928.086.939, dificultando el seguimiento y control de los recursos girados, por cuanto no solamente se sacan los recursos de las cuentas reales o de balance, sino que adicionalmente al efectuar los giros, independientemente de si hay o no ejecución del objeto contractual se afectan las cuentas de orden, generando subestimación de las mismas así: 99159008 Convenios por \$827.501.649; 939013 Convenios por \$827.501.649.

*Se adjunta convenios 030-2019, 027-2018, 024-2018, 023- 2018. 035- 2019, 032-2019 y 034-2019.

HALLAZGO 10. FUNDACIÓN YARUMO – ENTIDAD SECTOR PRIVADO SIN ANIMO DE LUCRO.

CONDICIÓN

Se evidenció que CORPOCHIVOR registró como gasto por Subvención, en la subcuenta 542490, denominada Otras Subvenciones, tanto parte del anticipo, pactado en el 50%, como los avances reportados por la Fundación Yarumo, con ocasión del Convenio de Asociación N°038 de 2019, aun cuando este tipo de convenio ha sido definido por la Ley 489 de 1998, así: “(...) mediante la celebración de convenios de asociación o la creación de personas jurídicas, para el desarrollo conjunto de actividades en relación con los cometidos y funciones que les asigna a aquéllas la ley (...)”, lo que difiere a la naturaleza de lo que es una subvención, definida por la normatividad contable como: “(...) 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 (...)”. (Negrita fuera del texto), lo que se evidencia en las condiciones pactadas en el mismo, las que se detallan a continuación.

CAUSA

Por deficiencias de control, en cuanto al reconocimiento, registro y revelación contable de cofinanciamientos efectuadas con recursos de CORPOCHIVOR, a través de Convenios Interadministrativos con Entes Territoriales,

EFECTO

La situación evidenciada genera sobreestimación, respecto a dicho reconocimiento, en la cuenta: 5424 Subvenciones por \$669.146.343 y subestimación en la cuenta 3110 Resultado del Ejercicio por

\$669.146.343, dificultando el seguimiento y control de los recursos girados, por cuanto no solamente se sacan los recursos de las cuentas reales o de balance, sino que adicionalmente al efectuar los giros, independientemente de si hay o no ejecución del objeto contractual se afectan las cuentas de orden, generando subestimación de las mismas así: 99159008 Convenios por \$747.749.267; 939013 Convenios por \$747.749.267.

*Se adjunta convenio 038-2019

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

Consideraciones generales

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.

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.

(...)

6.1.4. 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 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:

“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)

Consideraciones relacionadas con el Hallazgo 01 y el Hallazgo 04

El Convenio interadministrativo de cofinanciación Nro. 046-2019, suscrito entre la Corporación Autónoma Regional de Chivor – CORPOCHIVOR y el Municipio de Viracachá (Boyacá), señala entre sus cláusulas:

“PRIMERA.- OBJETO: CONVENIO INTERADMINISTRATIVO DE COFINANCIACIÓN ENTRE LA CORPORACIÓN AUTÓNOMA REGIONAL DE CHIVOR — CORPOCHIVOR Y EL MUNICIPIO DE VIRACACHÁ PARA LA COMPRA DE UN PREDIO DE INTERÉS HÍDRICO Y BIOLÓGICO. SEGUNDA.- ALCANCES DEL CONVENIO: 1) Cofinanciar la compra de áreas de interés hídrico y biológico. 2) Garantizar la ejecución de las actividades de compra de áreas de interés hídrico y biológico priorizadas, a través del proyecto 201 "Protección, recuperación y manejo de la biodiversidad y de los ecosistemas estratégicos.", consolidar la implementación de acciones tendientes a la protección y recuperación ambiental en microcuencas abastecedoras de acueductos y ecosistemas naturales, asegurando la oferta de bienes y servicios ambientales básicos de gran importancia para la economía regional y nacional, para responder a la política ambiental enfocada hacia la conservación, restauración y manejo sostenible de los ecosistemas prioritarios, en especial de aquellos que garanticen la oferta hídrica, pues el agua es el eje central de toda acción ambiental. TERCERA. VALOR Y APORTES: El valor del presente Convenio Interadministrativo es por la suma de OCHENTA Y SEIS MILLONES TRESCIENTOS NOVENTA Y CUATRO MIL PESOS (\$86.394.000) M/CTE, de los cuales CORPOCHIVOR aportará en efectivo la suma de CINCUENTA MILLONES NOVECIENTOS SESENTA Y TRES MIL SETECIENTOS PESOS (\$50.963.700) M/CTE y el municipio de Viracachá aportará la suma de TREINTA Y CINCO MILLONES CUATROCIENTOS TRIENTA MIL TRESCIENTOS PESOS (\$ 35.430.300) M/CTE en efectivo. CUARTA.- ENTIDAD EJECUTORA: Las partes acuerdan que la entidad ejecutora del Convenio Interadministrativo será el Municipio, sujeto al Estatuto de Contratación Estatal de la Ley 80 de 1993 y normas que la modifiquen y reglamenten; quien para el efecto manejará los recursos en cuenta separada. PARAGRAFO: DESTINACION ESPECÍFICA: la entidad ejecutora solamente podrá utilizar los dineros del presente Convenio Interadministrativo en la compra del predio:

ÍTEM	NOMBRE DE LA ACTIVIDAD	UNIDAD DE MEDIDA	CANTIDAD
1	Predios de interés hídrico y biológico, denominado "Lote No. 2" ubicado en la vereda Pueblo Viejo del municipio de VIRACACHÁ con Matricula inmobiliaria No. 090-50584	Hectárea	11,22

QUINTA.- DESEMBOLSO DE LOS APORTES: CORPOCHIVOR desembolsará los recursos de cofinanciación de la siguiente manera: el 100% de los recursos a la Administración Municipal de Viracachá para cofinanciar la adquisición de áreas de interés hídrico y biológico priorizadas en el municipio de Viracachá, Departamento de Boyacá, previa legalización del acta de inicio del convenio. PARAGRAFO 1: Si vencido el plazo estipulado en el presente Convenio el Municipio no hubiese invertido los recursos, deberá reintegrarlos a la tesorería de la Corporación y se precederá a la liquidación del Convenio Interadministrativo, sin perjuicio de las acciones a que haya lugar en contra del ente territorial. (...) PARAGRAFO 3: Todos los pagos que realice el Municipio a través de la cuenta que se abra para efectos del presente Convenio, deberán ser autorizados por el Supervisor del convenio de la Corporación, quien previamente revisará los soportes respectivos. SEXTA.- OBLIGACIONES DE LAS PARTES: EL MUNICIPIO EJECUTOR se compromete a: 6.1) Ingresar al

presupuesto del municipio los dineros que le sean girados y enviar el Acuerdo Municipal respectivo.

6.2) Garantizar la contrapartida de cofinanciación. 6.3) Depositar todos los recursos destinados a la ejecución del presente Convenio, en una cuenta bancaria que genere rendimientos financieros a nombre del objeto del Convenio. (...) 6.5) Presentar, dentro de los 5 días siguientes con la firma del acta de inicio del Convenio, un cronograma detallado de las actividades precontractuales, contractuales y post contractuales del Convenio, que contenga hitos de control y seguimiento, el tiempo estimado de contratación y ejecución de los convenios con terceros, el cual será aprobado por el supervisor para el Convenio por parte de la Corporación. 6.6) Se debe adquirir el predio denominado "Lote No. 2" ubicado en la vereda Pueblo Viejo del municipio de VIRACACHÁ con Matricula (sic) inmobiliaria No. 090-61301 el cual tiene concepto viable; por parte de CORPOCHIVOR. (...) 6.8) Los recursos aportados por CORPOCHIVOR para el presente convenio van dirigidos a financiar la compra del predio viabilizado por la corporación, con fines de conservación. 6.9) Se deberá emitir al propietario "carta promesa de compra" por parte del municipio. 6.10) El precio a pagar debe estar soportado por un avalúo realizado por el municipio, a través de una entidad competente. 6.11) La escritura Pública del bien inmueble a adquirir quedará a nombre del Municipio de VIRACACHÁ, la cual deberá ser registrada en la oficina de instrumentos públicos dentro del término legal. Al finalizar dicho proceso los documentos deben ser allegados a la Corporación para la suscripción del acta de liquidación del convenio. 6.12) Cancelar la totalidad del valor pactado al propietario del Inmueble. 6.13) Mantener informado al supervisor designado por la Corporación sobre los avances de las actividades de compra del predio de interés hídrico objeto del presente convenio. 6.14) Realizar la ejecución de las actividades objeto del convenio según la normatividad vigente. 6.15) Presentar a la Corporación un informe final financiero sobre el desarrollo de las actividades de compra de área de interés hídrico y biológico priorizadas en la jurisdicción del MUNICIPIO. 6.16) El municipio se obliga a dar buen manejo de los dineros desembolsados y a efectuar su correcta inversión acorde con los siguientes parámetros: i) Manejar los dineros en cuenta bancaria separada de sus propias cuentas. ii) Presentar al supervisor o designado por la Corporación, el informe correspondiente a la compra de áreas de interés hídrico y biológico, fotocopia de los extractos bancarios donde conste el manejo de los dineros y los rendimientos financieros percibidos, así como los soportes contables que prueben la forma como se invirtieron los recursos. (...) 6.19) Reintegrar a la Corporación, a más tardar dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la terminación del convenio, los saldos y rendimientos financieros de los recursos aportados por la Corporación que no hayan sido comprometidos dentro del plazo de ejecución pactado. 6.20) Presentar informe técnico, administrativo, financiero y contable, informe soporte de acta de recibo parcial e informe final de la ejecución de las actividades de acuerdo a los parámetros que establezca la Corporación, anexando copia de todos los soportes de pagos realizados en el desarrollo del objeto. (...) CORPOCHIVOR se compromete a: (...) 6.1.2) Desembolsar a EL MUNICIPIO los recursos financieros pactados conforme a lo establecido en la FORMA DE DESEMBOLSO. 6.1.3) Ejercer la supervisión en el desarrollo del convenio y requerir la información necesaria que permita velar por la buena ejecución de los recursos que serán aportados por CORPOCHIVOR. 6.1.4) Brindar la colaboración que resulte necesaria para el desarrollo del objeto. 6.1.5) Efectuar el seguimiento técnico, administrativo, financiero y contable, sobre el cumplimiento del convenio en mención. SEPTIMA.- DURACION Y LUGAR DE EJECUCION: El presente convenio interadministrativo tendrá duración hasta el 31 de diciembre de 2019, a partir del cumplimiento de los requisitos de ejecución y el lugar de ejecución será área Rural del Municipio de Viracachá — Boyacá. (...) PARAGRAFO 2: Finalizado el plazo del Convenio deberá suscribirse el acta de Recibo y Entrega Final del Convenio por parte del Supervisor delegado por la Corporación y del delegado de la

Supervisión del municipio, acompañada de copia de la respectiva escritura pública, constancia suscrita por el supervisor del municipio sobre lo pagos de impuestos tasas y contribuciones aplicables a la compra del predio y demás soportes exigidos por la Corporación. OCTAVA.- SUPERVISION: Por ser el Municipio el ejecutor del proyecto cofinanciado, CORPOCHIVOR hará las veces de supervisor del presente Convenio Interadministrativo y por lo tanto vigilará su ejecución, sin perjuicio que el Municipio designe su propio Supervisor. El supervisor de la Corporación desarrollará las siguientes actividades. 1. Verificar y exigir la adecuada ejecución del convenio. 2. Verificar que el contrato de compraventa que celebre el municipio se ejecute a cabalidad. (...) 5. Verificar y aprobar la ejecución del convenio según los estudios previos y documentación entregada por el municipio. 6. Verificar que el predio adquirido sea el propuesto por el municipio. (...) 9. Mantener permanentemente informado a la Corporación y Municipio del estado de avance y ejecución técnico, jurídico, financiero, ambiental y social evitando perjuicios a las entidades y a los ejecutores. (...)" (Subrayado fuera de texto)

El Convenio interadministrativo de cofinanciación Nro. 047-2019, suscrito entre la Corporación Autónoma Regional de Chivor – CORPOCHIVOR y el Municipio de La Capilla (Boyacá), señala entre sus cláusulas:

“PRIMERA.- OBJETO: CONVENIO INTERADMINISTRATIVO DE COFINANCIACIÓN ENTRE LA CORPORACIÓN AUTÓNOMA REGIONAL DE CHIVOR - CORPOCHIVOR Y EL MUNICIPIO DE LA CAPILLA PARA LA COMPRA DE PREDIOS DE INTERÉS HÍDRICO Y BIOLÓGICO. SEGUNDA.- ALCANCES DEL CONVENIO: 1) Cofinanciar la compra de áreas de interés hídrico y biológico. 2) Garantizar la ejecución de las actividades de compra de áreas de interés hídrico y biológico priorizadas, a través del proyecto 201 "Protección, recuperación y manejo de la biodiversidad y de los ecosistemas estratégicos.", consolidar la implementación de acciones tendientes a la protección y recuperación ambiental en microcuencas abastecedoras de acueductos y ecosistemas naturales, asegurando la oferta de bienes y servicios ambientales básicos de gran importancia para la economía regional y nacional, para responder a la política ambiental enfocada hacia la conservación, restauración y manejo sostenible de los ecosistemas prioritarios, en especial de aquellos que garanticen la oferta hídrica, pues el agua es el eje central de toda acción ambiental. TERCERA. VALOR Y APORTES: El valor del presente Convenio Interadministrativo es por la suma de CINCUENTA Y TRES MILLONES SEISCIENTOS DIECISÉIS MIL PESOS (\$53.616.000) M/CTE, de los cuales CORPOCHIVOR aportará en efectivo la suma de TREINTA Y NUEVE MILLONES NOVECIENTOS CUARENTA Y CINCO MIL CUATROCIENTOS NOVENTA Y SEIS PESOS (\$39.945.496) M/CTE y el municipio de La Capilla aportará la suma de TRECE MILLONES TRESCIENTOS SETENTA MIL QUINIENTOS CUATRO PESOS (\$13.370.504) M/CTE en efectivo. CUARTA.- ENTIDAD EJECUTORA: Las partes acuerdan que la entidad ejecutora del Convenio Interadministrativo será el Municipio, sujeto al Estatuto de Contratación Estatal de la Ley 80 de 1993 y normas que la modifiquen y reglamenten; quien para el efecto manejará los recursos en cuenta separada. PARAGRAFO: DESTINACION ESPECÍFICA: la entidad ejecutora solamente podrá utilizar los dineros del presente Convenio Interadministrativo en la compra del predio:

ÍTEM	NOMBRE DE LA ACTIVIDAD	UNIDAD DE MEDIDA	CANTIDAD
1	Predios de interés hídrico y biológico, denominados "Montecristo", "San Antonio", "El Pedregal" y "Montecristo" ubicados en la vereda Barro Blanco Arriba del municipio de La Capilla y con Matriculas inmobiliarias No. 07941042, No. 0798365, No. 07933347 y No. 07933349 respectivamente.	Hectárea	11,3438

QUINTA.- APORTES: CORPOCHIVOR desembolsará los recursos de cofinanciación de la siguiente manera: el 100% de los recursos a la Administración Municipal de La Capilla para cofinanciar la adquisición de áreas de interés hídrico y biológico priorizadas en el municipio de La Capilla, Departamento de Boyacá, previa legalización del acta de inicio del convenio. PARAGRAFO 1: Si vencido el plazo estipulado en el presente Convenio el Municipio no hubiese invertido los recursos, deberá reintegrarlos a la tesorería de la Corporación y se precederá a la liquidación del Convenio Interadministrativo, sin perjuicio de las acciones a que haya lugar en contra del ente territorial. (...) PARAGRAFO 3: Todos los pagos que realice el Municipio a través de la cuenta que se abra para efectos del presente Convenio, deberán ser autorizados por el Supervisor del convenio de la Corporación, quien previamente revisará los soportes respectivos. SEXTA.- OBLIGACIONES DE LAS PARTES: EL MUNICIPIO EJECUTOR se compromete a: 6.1) Ingresar al presupuesto del municipio los dineros que le sean girados y enviar el Acuerdo Municipal respectivo. 6.2) Garantizar la contrapartida de cofinanciación. 6.3) Depositar todos los recursos destinados a la ejecución del presente Convenio, en una cuenta bancaria que genere rendimientos financieros a nombre del objeto del Convenio. (...) 6.5) Presentar, dentro de los 5 días siguientes con la firma del acta de inicio del Convenio, un cronograma detallado de las actividades precontractuales, contractuales y post contractuales del Convenio, que contenga hitos de control y seguimiento, el tiempo estimado de contratación y ejecución de los convenios con terceros, el cual será aprobado por el supervisor para el Convenio por parte de la Corporación. 6.6) Se debe adquirir los predios denominados "Montecristo", "San Antonio", "El Pedregal" y "Montecristo" con Matriculas inmobiliarias No. 07941042, No. 0798365, No. 07933347 y No. 07933349 respectivamente; ubicados en la vereda Barro Blanco Arriba del municipio de La Capilla los cuales tienen concepto viable; (...) 6.8) Los recursos aportados por CORPOCHIVOR para el presente convenio van dirigidos a financiar la compra del predio viabilizado por la corporación, con fines de conservación. 6.9) Se deberá emitir al propietario "carta promesa de compra" por parte del municipio. 6.10) El precio a pagar debe estar soportado por un avalúo realizado por el municipio, a través de una entidad competente. 6.11) La escritura Pública del bien inmueble a adquirir quedará a nombre del Municipio de La Capilla, la cual deberá ser registrada en la oficina de instrumentos públicos dentro del término legal. Al finalizar dicho proceso los documentos deben ser allegados a la Corporación para la suscripción del acta de liquidación del convenio. 6.12) Cancelar la totalidad del valor pactado al propietario del Inmueble. 6.13) Mantener informado al supervisor designado por la Corporación sobre los avances de las actividades de compra del predio de interés hídrico objeto del presente convenio. 6.14) Realizar la ejecución de las actividades objeto del convenio según la normatividad vigente. 6.15) Presentar a la Corporación un informe final financiero sobre el desarrollo de las actividades de compra de área de interés hídrico y biológico priorizadas en la jurisdicción del Municipio. 6.16) El municipio se obliga a dar buen manejo de los dineros desembolsados y a efectuar su correcta inversión acorde con los siguientes parámetros: i) Manejar los dineros en cuenta bancaria

separada de sus propias cuentas. ii) Presentar al supervisor o designado por la Corporación, el informe correspondiente a la compra de áreas de interés hídrico y biológico, fotocopia de los extractos bancarios donde conste el manejo de los dineros y los rendimientos financieros percibidos, así como los soportes contables que prueben la forma como se invirtieron los recursos. (...) 6.19) Reintegrar a la Corporación, a más tardar dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la terminación del convenio, los saldos y rendimientos financieros de los recursos aportados por la Corporación que no hayan sido comprometidos dentro del plazo de ejecución pactado. 6.20) Presentar informe técnico, administrativo, financiero y contable, informe soporte de acta de recibo parcial e informe final de la ejecución de las actividades de acuerdo a los parámetros que establezca la Corporación, anexando copia de todos los soportes de pagos realizados en el desarrollo del objeto. (...) CORPOCHIVOR se compromete a: (...) 6.1.2) Desembolsar a el Municipio los recursos financieros pactados conforme a lo establecido en la FORMA DE DESEMBOLSO. 6.1.3) Ejercer la supervisión en el desarrollo del convenio y requerir la información necesaria que permita velar por la buena ejecución de los recursos que serán aportados por CORPOCHIVOR. 6.1.4) Brindar la colaboración que resulte necesaria para el desarrollo del objeto. 6.1.5) Efectuar el seguimiento técnico, administrativo, financiero y contable, sobre el cumplimiento del convenio en mención. SEPTIMA.- DURACION Y LUGAR DE EJECUCION: El presente convenio interadministrativo tendrá duración hasta el 31 de diciembre de 2019, a partir del cumplimiento de los requisitos de ejecución y el lugar de ejecución será área Rural del Municipio de La Capilla — Boyacá. (...) PARAGRAFO 2: Finalizado el plazo del Convenio deberá suscribirse el acta de Recibo y Entrega Final del Convenio por parte del Supervisor delegado por la Corporación y del delegado de la Supervisión del municipio, acompañada de copia de la respectiva escritura pública, constancia suscrita por el supervisor del municipio sobre lo pagos de impuestos tasas y contribuciones aplicables a la compra del predio y demás soportes exigidos por la Corporación. OCTAVA.- SUPERVISION: Por ser el Municipio el ejecutor del proyecto cofinanciado, CORPOCHIVOR hará las veces de supervisor del presente Convenio Interadministrativo y por lo tanto vigilará su ejecución, sin perjuicio que el Municipio designe su propio Supervisor. El supervisor de la Corporación desarrollará las siguientes actividades. 1. Verificar y exigir la adecuada ejecución del convenio. 2. Verificar que el contrato de compraventa que celebre el municipio se ejecute a cabalidad. (...) 5. Verificar y aprobar la ejecución del convenio según los estudios previos y documentación entregada por el municipio. 6. Verificar que el predio adquirido sea el propuesto por el municipio. (...) 9. Mantener permanentemente informado a la Corporación y Municipio del estado de avance y ejecución técnico, jurídico, financiero, ambiental y social evitando perjuicios a las entidades y a los ejecutores. (...)" (Subrayado fuera de texto)

El Convenio interadministrativo de cofinanciación Nro. 025-2018, suscrito entre la Corporación Autónoma Regional de Chivor – CORPOCHIVOR y el Municipio de Ramiriquí (Boyacá), señala entre sus cláusulas:

"PRIMERA.- OBJETO: CONVENIO INTERADMINISTRATIVO DE COFINANCIACION ENTRE EL MUNICIPIO DE RAMIRIQUI Y LA CORPORACIÓN AUTÓNOMA REGIONAL DE CHIVOR — CORPOCHIVOR, PARA COFINANCIAR LA COMPRA DE PREDIOS DE INTERÉS HÍDRICO Y BIOLÓGICO. SEGUNDA.- ALCANCES DEL CONVENIO: 1) Cofinanciar la compra de áreas de interés hídrico y biológico. 2) Garantizar la ejecución de las actividades de compra de áreas de interés hídrico y biológico priorizadas, a través del proyecto 201 "Protección, recuperación y manejo de la biodiversidad y de los ecosistemas estratégicos.", consolidar la implementación de acciones tendientes a la protección y recuperación

ambiental en microcuencas abastecedoras de acueductos y ecosistemas naturales, asegurando la oferta de bienes y servicios ambientales básicos de gran importancia para la economía regional y nacional, para responder a la política ambiental enfocada hacia la conservación, restauración y manejo sostenible de los ecosistemas prioritarios, en especial de aquellos que garanticen la oferta hídrica, pues el agua es el eje central de toda acción ambiental. TERCERA. VALOR Y APORTES: El valor del presente Convenio Interadministrativo es por la suma de DOSCIENTOS CUARENTA Y DOS MILLONES SEISCIENTOS CUARENTA Y CINCO MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO (\$242.645.998) M/CTE, de los cuales CORPOCHIVOR aportará en efectivo la suma de CUARENTA MILLONES PESOS (\$40.000.000) M/CTE y el municipio de Ramiriquí aportará la suma de DOSCIENTOS DOS MILLONES SEISCIENTOS CUARENTA CINCO MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO PESOS (\$202.645.998) M/CTE en efectivo. CUARTA.- ENTIDAD EJECUTORA: Las partes acuerdan que la entidad ejecutora del Convenio Interadministrativo será el Municipio, sujeto al Estatuto de Contratación Estatal de la Ley 80 de 1993 y normas que la modifiquen y reglamenten; quien para el efecto manejará los recursos en cuenta separada. PARAGRAFO: DESTINACION ESPECÍFICA: la entidad ejecutora solamente podrá utilizar los dineros del presente Convenio Interadministrativo en la compra del predio:

ÍTEM	NOMBRE DE LA ACTIVIDAD	UNIDAD DE MEDIDA	CANTIDAD
1	Predios de interés hídrico y biológico, denominado "El Milagro" ubicado en la vereda el Común del municipio de Ramiriquí con Matricula inmobiliaria No. 090-59714	M2	49.531

QUINTA.- DESEMBOLSO DE LOS APORTES: CORPOCHIVOR desembolsará los recursos de cofinanciación de la siguiente manera: el 100% de los recursos a la Administración Municipal de Ramiriquí para cofinanciar la adquisición de áreas de interés hídrico y biológico priorizadas en el municipio de Ramiriquí, Departamento de Boyacá, previa legalización del acta de inicio del convenio. PARAGRAFO 1: Si vencido el plazo estipulado en el presente Convenio el Municipio no hubiese invertido los recursos, deberá reintegrarlos a la tesorería de la Corporación y se precederá a la liquidación del Convenio Interadministrativo, sin perjuicio de las acciones a que haya lugar en contra del ente territorial. (...) PARAGRAFO 3: Todos los pagos que realice el Municipio a través de la cuenta que se abra para efectos del presente Convenio, deberán ser autorizados por el Supervisor del convenio de la Corporación, quien previamente revisará los soportes respectivos. SEXTA.- OBLIGACIONES DE LAS PARTES: EL MUNICIPIO EJECUTOR se compromete a: 1.1) Ingresar al presupuesto del municipio los dineros que le sean girados y enviar el Acuerdo Municipal respectivo. 1.2) Garantizar la contrapartida de cofinanciación. 1.3) Depositar todos los recursos destinados a la ejecución del presente Convenio, en una cuenta bancaria que genere rendimientos financieros a nombre del objeto del Convenio. 1.4) Presentar, dentro de los 5 días siguientes con la firma del acta de inicio del Convenio, un cronograma detallado de las actividades precontractuales, contractuales y post contractuales del Convenio, que contenga hitos de control y seguimiento, el tiempo estimado de contratación y ejecución de los contratos con terceros, el cual será aprobado por el supervisor para el Convenio por parte de la Corporación. (...) 1.8) El bien inmueble a adquirir deberá ser el mismo que fuere viabilizado por la Corporación y presentado en el proyecto radicado a la misma. 1.9) Los recursos aportados por CORPOCHIVOR para el presente convenio van dirigidos a financiar la compra del área boscosa (terreno) del predio, con fin de conservación. 1.10) El precio a pagar debe estar soportado por un avalúo realizado por el municipio, a través de una entidad competente. 1.11) La

escritura Pública del bien inmueble a adquirir quedará a nombre del Municipio, la cual deberá ser registrada en la oficina de instrumentos públicos dentro del término legal. 1.12) Cancelar la totalidad del valor pactado al propietario del Inmueble. 1.13) Mantener informado al supervisor designado por la Corporación sobre los avances de las actividades de compra de áreas de interés hídrico y biológico priorizadas en la jurisdicción del Municipio. 1.14) Realizar la ejecución de las actividades objeto del convenio según la normatividad vigente. 1.15) Presentar a la Corporación un informe final financiero sobre el desarrollo de las actividades de compra de área de interés hídrico y biológico priorizadas en la jurisdicción del Municipio. 1.16) El municipio se obliga a dar buen manejo de los dineros desembolsados y a efectuar su correcta inversión acorde con los siguientes parámetros: i) Manejar los dineros en cuenta bancaria separada de sus propias cuentas. ii) Presentar al supervisor o designado por la Corporación, el informe correspondiente a la compra de áreas de interés hídrico y biológico, fotocopia de los extractos bancarios donde conste el manejo de los dineros y los rendimientos financieros percibidos, así como los soportes contables que prueben la forma como se invirtieron los recursos. (...) 1.19) Reintegrar a la Corporación, a más tardar dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la terminación del convenio, los saldos y rendimientos financieros de los recursos aportados por la Corporación que no hayan sido comprometidos dentro del plazo de ejecución pactado. (...) 1.21) Presentar informe técnico, administrativo, financiero y contable mensuales, informe soporte de acta de recibo parcial e informe final de la ejecución de las actividades de acuerdo a los parámetros que establezca la Corporación, anexando copia de todos los soportes de pagos realizados en el desarrollo del objeto. (...) CORPOCHIVOR se compromete a: 1) Desembolsar al Municipio los recursos financieros pactados conforme a lo establecido en la FORMA DE DESEMBOLSO. 2) Ejercer la supervisión en el desarrollo del futuro convenio y requerir la información necesaria que permita velar por la buena ejecución de los recursos que serán aportados por CORPOCHIVOR. 3) Brindar la colaboración que resulte necesaria para el desarrollo del objeto. 4) Efectuar el seguimiento técnico, administrativo, financiero y contable, sobre el cumplimiento del convenio en mención. SEPTIMA.- DURACION Y LUGAR DE EJECUCION: El presente convenio interadministrativo tendrá una duración hasta el 31 de diciembre de 2018, contados a partir del cumplimiento de los requisitos de ejecución y el lugar de ejecución será área Rural del Municipio de Ramiriquí — Boyacá. (...) PARAGRAFO 2: Finalizado el plazo del Convenio deberá suscribirse el acta de Recibo y Entrega Final del Convenio por parte del Supervisor delegado por la Corporación y del delegado de la Supervisión del municipio, acompañada de copia de la respectiva escritura pública, constancia suscrita por el supervisor del municipio sobre lo pagos de impuestos tasas y contribuciones aplicables a la compra del predio y demás soportes exigidos por la Corporación. OCTAVA.- SUPERVISION: Por ser el Municipio el ejecutor del proyecto cofinanciado, CORPOCHIVOR hará las veces de supervisor del presente Convenio Interadministrativo y por lo tanto vigilará su ejecución, sin perjuicio que el Municipio designe su propio Supervisor. El supervisor de la Corporación desarrollará las siguientes actividades. 1. Verificar y exigir la adecuada ejecución del convenio. 2. Verificar que el contrato de compraventa que celebre el municipio se ejecute a cabalidad. (...) 5. Verificar y aprobar la ejecución del convenio según los estudios previos y documentación entregada por el municipio. 6. Verificar que el predio adquirido sea el propuesto por el municipio. (...) 9. Mantener permanentemente informado a la Corporación y Municipio del estado de avance y ejecución técnico, jurídico, financiero, ambiental y social evitando perjuicios a las entidades y a los ejecutores. (...)" (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 IV. Ingresos, señalan:

“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.

(...)

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 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, 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)

Consideraciones relacionadas con el Hallazgo 05 y el Hallazgo 10

El Convenio interadministrativo de cofinanciación Nro. 023-2018, suscrito entre la Corporación Autónoma Regional de Chivor – CORPOCHIVOR y el Municipio de Tenza (Boyacá), señala entre sus cláusulas:

“PRIMERA.- OBJETO: AUNAR ESFUERZOS TÉCNICOS, ADMINISTRATIVOS Y FINANCIEROS ENTRE LAS PARTES PARA LA CONSTRUCCIÓN DE OBRAS CIVILES PARA LA MITIGACIÓN DEL RIESGO Y ESTABILIZACIÓN DE TALUDES EN LA VEREDA VOLCÁN DEL MUNICIPIO DE TENZA- BOYACÁ, SEGUNDA ETAPA. SEGUNDA.- ALCANCES DEL CONVENIO: La evacuación de las aguas acumuladas mediante la construcción de una canalización en bolsacreto de con longitud de 1.217 metros, incluyendo la construcción de tres alcantarillas, como estructuras necesarias para dar continuidad al sistema del manejo de aguas provenientes de las lagunas y que pretenden mitigar y controlar las causas detonantes del proceso de inestabilidad en un área aproximada de 147 Ha. TERCERA. VALOR Y APORTES: El valor del presente Convenio Interadministrativo es por la suma de CUATROCIENTOS NOVENTA Y CINCO MILLONES CIENTO OCHENTA Y DOS MIL TREINTA Y CUATRO PESOS (\$495.182.034) M/CTE, de los cuales CORPOCHIVOR aportará en efectivo la suma de TRESCIENTOS CUARENTA Y SEIS MILLONES SEISCIENTOS VEINTISIETE MIL CUATROCIENTOS VEINTICUATRO PESOS (\$346.627.424,00) M/CTE y el municipio de Tenza aportará la suma de CIENTO CUARENTA Y OCHO MILLONES QUINIENTOS CINCUENTA Y CUATRO MIL SEISCIENTOS DIEZ PESOS (\$148.554.610,00) M/CTE en efectivo. CUARTA.- ENTIDAD EJECUTORA: Las partes acuerdan que la entidad ejecutora del Convenio Interadministrativo será EL MUNICIPIO, sujeto al Estatuto de Contratación Estatal de la Ley 80 de 1993, quien para el efecto manejará los recursos en cuenta separada. PARAGRAFO 1: DESTINACION ESPECÍFICA: la entidad ejecutora solamente podrá utilizar los dineros del presente Convenio Interadministrativo en las siguientes actividades:

(...)

QUINTA.- DESEMBOLSO DE LOS APORTES: CORPOCHIVOR desembolsará los recursos de cofinanciación de la siguiente manera: 50% previa suscripción del acta de inicio del Convenio Interadministrativo, 35% previa suscripción del acta de inicio del contrato de obra producto del presente convenio y 15% restante previa suscripción de certificación de cumplimiento del 100% de las actividades objeto del convenio. PARAGRAFO 1: Si vencido el plazo estipulado en el presente Convenio EL MUNICIPIO no hubiese invertido los recursos, deberá reintegrarlos a la tesorería de la

Corporación y se precederá a la liquidación del Convenio Interadministrativo, sin perjuicio de las acciones a que haya lugar en contra del ente territorial. (...) PARAGRAFO 3: Todos los pagos que realice el MUNICIPIO a través de la cuenta que se abra para efectos del presente Convenio, deberán ser autorizados por el Supervisor del convenio de la Corporación, quien previamente revisará los soportes respectivos. SEXTA.- OBLIGACIONES DE LAS PARTES: EL MUNICIPIO EJECUTOR se compromete a: 6.1) Ingresar al presupuesto del municipio los dineros girados y enviar informe de esta actividad a CORPOCHIVOR adjuntando el acto administrativo. (...) 6.3) Depositar todos los recursos destinados a la ejecución del presente Convenio, en una cuenta bancaria que genere rendimientos financieros a nombre del objeto del Convenio. (...) 6.5) Presentar, dentro de los 5 días siguientes con la firma del acta de inicio del Convenio, un cronograma detallado de las actividades precontractuales, contractuales y post contractuales del Convenio, que contenga hitos de control y seguimiento, el tiempo estimado de contratación y ejecución de los contratos con terceros, el cual será aprobado por el supervisor para el Convenio por parte de la Corporación. (...) 6.7) Adelantar bajo su autonomía y responsabilidad, todas las gestiones técnicas, administrativas, contractuales y financieras necesarias para la contratación de las actividades objeto del convenio, de acuerdo con la programación establecida en el cronograma, ajustados, en todo caso a las Leyes 80 de 1993, 1150 de 2007, 1474 de 2011, Decreto 1082 de 2015 y demás decretos reglamentarios y normatividad vigente. 6.8) Realizar la selección del contratista que ejecutará la interventoría externa (interventoría técnica, administrativa, financiera y contable), (...) 6.9) Realizar las actividades contempladas en el convenio dando alcance total y cumplimiento con las cantidades, valores unitarios y especificaciones técnicas descritas en los estudios previos y que forman parte del presente convenio. (...) 6.11) Garantizar la ejecución de las actividades de acuerdo a las características presentadas por el municipio, para dar cumplimiento con el objeto contractual, así como vigilar que el contratista seleccionado realice las actividades de acuerdo a las especificaciones técnicas consignadas en los estudios previos. (...) 6.19) Presentar informe técnico, administrativo, financiero y contable mensuales, informe soporte de acta de recibo parcial e informe final de la ejecución de las actividades de acuerdo a los parámetros que establezca la Corporación, anexando copia de todos los soportes de pagos realizados en el desarrollo del objeto. 6.20) Reintegrar a la Corporación, a más tardar dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la terminación del convenio, los saldos y rendimientos financieros de los recursos aportados por la Corporación que no hayan sido comprometidos dentro del plazo de ejecución pactado. 6.21) Dar buen manejo de los dineros desembolsados y a efectuar su correcta inversión acorde con los siguientes parámetros: (...) 6.29) Una vez construidas las obras, el municipio se obliga a dar mantenimiento a las mismas. (...) CORPOCHIVOR se compromete a: 1) Desembolsar a EL MUNICIPIO los recursos financieros pactados conforme a lo establecido en la FORMA DE DESEMBOLSO. 2) Ejercer la supervisión en el desarrollo del futuro convenio y requerir la información necesaria que permita velar por la buena ejecución de los recursos que serán aportados por CORPOCHIVOR. (...) 4) Efectuar el seguimiento técnico, administrativo, financiero y contable, sobre el cumplimiento del convenio en mención. SEPTIMA.- DURACION Y LUGAR DE EJECUCION: El presente convenio interadministrativo tendrá una duración de diez (10) meses contados a partir del cumplimiento de los requisitos de ejecución y el lugar de ejecución será área Rural (Vereda El Volcán) del Municipio de Tenza — Boyacá. (...) PARAGRAFO 2: Finalizado el plazo del Convenio deberá suscribirse el acta de Recibo y Entrega Final del Convenio por parte del Supervisor delegado por la Corporación y del delegado de la Supervisión del municipio, acompañada de copia de la respectiva Acta de Recibo Final de obra del contrato suscrito entre el Municipio y el Contratista, constancia suscrita por el interventor sobre lo pagos por concepto de seguridad social integral y parafiscales,

actualización y aprobación de las respectivas garantías y demás soportes exigidos por la Corporación. OCTAVA.- SUPERVISION: Por ser el Municipio el ejecutor del proyecto cofinanciado, CORPOCHIVOR hará las veces de supervisor del presente Convenio Interadministrativo y por lo tanto vigilará su ejecución, sin perjuicio que el Municipio designe su propio Supervisor. El supervisor de la Corporación desarrollará las siguientes actividades. 1. Verificar y exigir la adecuada ejecución del convenio. 2. Verificar que los contratos de obra y/o suministros e interventoría se ejecuten a cabalidad. (...) 6. Verificar el cumplimiento de las especificaciones técnicas en cuanto a ensayos. (...) 11. Realizar la evaluación y control de las acciones realizadas por los contratistas, con sujeción a las especificaciones técnicas pactadas, al presupuesto y recursos asignados y a las directrices jurídicas y administrativas establecidas en el Convenio y contratos, así como a las condiciones ambientales y sociales del área de acción. 12. Mantener permanentemente informado a la Corporación y Municipio del estado de avance y ejecución técnico, jurídico, financiero, ambiental y social evitando perjuicios a las entidades y a los ejecutores. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Convenio interadministrativo de cofinanciación, suscrito entre la Corporación Autónoma Regional de Chivor – CORPOCHIVOR y el Municipio de La Capilla (Boyacá), señala entre sus cláusulas:

“PRIMERA.- OBJETO: AUNAR ESFUERZOS TÉCNICOS, ADMINISTRATIVOS Y FINANCIEROS ENTRE LAS PARTES PARA LA CONSTRUCCIÓN DE OBRAS PARA LA MITIGACIÓN DEL RIESGO – PROTECCIÓN A INUNDACIÓN SOBRE LA QUEBRADA HONDA LÍMITES DE LAS VEREDAS CHUCIO, PÁRAMO Y CENTRO DEL MUNICIPIO DE LA CAPILLA. SEGUNDA.- ALCANCES DEL CONVENIO: Adelantar acciones para mitigar la problemática evidenciada en las áreas aledañas a las quebradas La Gusba y La Honda, las cuales se encuentran ubicadas en zona de amenaza alta por inundación y avenidas torrenciales, situación que presenta riesgo para los habitantes del área Urbana; este escenario aumenta la vulnerabilidad de los habitantes, considerando la posibilidad que en el sector a intervenir se puede generar desbordamiento de la quebrada Honda, con una alta probabilidad de invadir el cauce de la quebrada Gusba, evento que sería catastrófico para los pobladores aguas abajo, sumado a que por sí solas estas quebradas vienen afectando a la comunidad. TERCERA. VALOR Y APORTES: El valor del presente Convenio Interadministrativo es por la suma de QUINIENTOS CUARENTA Y CUATRO MILLONES CIENTO OCHENTA Y DOS MIL CIENTO VEINTISIETE PESOS (\$544.182.127) M/CTE, de los cuales CORPOCHIVOR aportará en efectivo la suma de TRESCIENTOS NOVENTA Y CUATRO MILLONES CIENTO OCHENTA Y DOS MIL CIENTO VEINTISIETE PESOS (\$ 394.182.127,00) M/CTE y el municipio de La Capilla aportará la suma de CIENTO CINCUENTA MILLONES DE PESOS (\$150.000.000,00) M/CTE en efectivo. CUARTA.- ENTIDAD EJECUTORA: Las partes acuerdan que la entidad ejecutora del Convenio Interadministrativo será EL MUNICIPIO, sujeto al Estatuto de Contratación Estatal de la Ley 80 de 1993, quien para el efecto manejará los recursos en cuenta separada. PARAGRAFO 1: DESTINACION ESPECÍFICA: la entidad ejecutora solamente podrá utilizar los dineros del presente Convenio Interadministrativo en las siguientes actividades:

(...)

QUINTA.- DESEMBOLSO DE LOS APORTES: CORPOCHIVOR desembolsará los recursos de cofinanciación de la siguiente manera: 45% previa suscripción del acta de inicio del Convenio Interadministrativo, 40% previa suscripción del acta de inicio del contrato de obra producto del presente convenio y 15% restante previa suscripción de certificación de cumplimiento del 100% de

las actividades objeto del convenio. PARAGRAFO 1: Si vencido el plazo estipulado en el presente Convenio EL MUNICIPIO no hubiese invertido los recursos, deberá reintegrarlos a la tesorería de la Corporación y se precederá a la liquidación del Convenio Interadministrativo, sin perjuicio de las acciones a que haya lugar en contra del ente territorial. (...) PARAGRAFO 3: Todos los pagos que realice el MUNICIPIO a través de la cuenta que se abra para efectos del presente Convenio, deberán ser autorizados por el Supervisor del convenio de la Corporación, quien previamente revisará los soportes respectivos. SEXTA.- OBLIGACIONES DE LAS PARTES: EL MUNICIPIO EJECUTOR se compromete a: 6.1) Dar ingreso al presupuesto de la entidad los dineros girados y enviar informe de esta actividad a CORPOCHIVOR adjuntando el acto administrativo. (...) 6.3) Depositar todos los recursos destinados a la ejecución del presente Convenio, en una cuenta bancaria que genere rendimientos financieros a nombre del objeto del Convenio. (...) 6.5) Presentar, dentro de los 5 días siguientes a la firma del acta de inicio del Convenio, un cronograma detallado de las actividades precontractuales, contractuales y post contractuales del Convenio, que contenga hitos de control y seguimiento, el tiempo estimado de contratación y ejecución de los contratos con terceros, el cual será aprobado por el supervisor para el Convenio por parte de la Corporación. (...) 6.7) Adelantar bajo su autonomía y responsabilidad, todas las gestiones técnicas, administrativas, contractuales y financieras necesarias para la contratación de las actividades objeto del convenio, de acuerdo con la programación establecida en el cronograma, ajustados, en todo caso a las Leyes 80 de 1993, 1150 de 2007, 1474 de 2011, Decreto 1082 de 2015 y demás decretos reglamentarios y normatividad vigente. 6.8) Realizar la selección del contratista que ejecutará la interventoría externa (interventoría técnica, administrativa, financiera y contable), (...) 6.9) Realizar las actividades contempladas en el convenio dando alcance total y cumplimiento con las cantidades, valores unitarios y especificaciones técnicas descritas en los estudios previos y que forman parte del presente convenio. (...) 6.11) Garantizar la ejecución de las actividades de acuerdo a las características presentadas por el municipio, para dar cumplimiento con el objeto contractual, así como vigilar que el contratista seleccionado realice las actividades de acuerdo a las especificaciones técnicas consignadas en los estudios previos. (...) 6.19) Presentar informe técnico, administrativo, financiero y contable mensuales, informe soporte de acta de recibo parcial e informe final de la ejecución de las actividades de acuerdo a los parámetros que establezca la Corporación, anexando copia de todos los soportes de pagos realizados en el desarrollo del objeto. 6.20) Reintegrar a la Corporación, a más tardar dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la terminación del convenio, los saldos y rendimientos financieros de los recursos aportados por la Corporación que no hayan sido comprometidos dentro del plazo de ejecución pactado. 6.21) Dar buen manejo de los dineros desembolsados y a efectuar su correcta inversión acorde con los siguientes parámetros: (...) 6.29) Una vez construidas las obras, el municipio se obliga a dar mantenimiento a las mismas. (...) CORPOCHIVOR se compromete a: 1) Desembolsar a EL MUNICIPIO los recursos financieros pactados conforme a lo establecido en la FORMA DE DESEMBOLSO. 2) Ejercer la supervisión en el desarrollo del futuro convenio y requerir la información necesaria que permita velar por la buena ejecución de los recursos que serán aportados por CORPOCHIVOR. (...) 4) Efectuar el seguimiento técnico, administrativo, financiero y contable, sobre el cumplimiento del convenio en mención. SEPTIMA.- DURACION Y LUGAR DE EJECUCION: El presente convenio interadministrativo tendrá una duración de diez (10) meses contados a partir del cumplimiento de los requisitos de ejecución y el lugar de ejecución será el Municipio de La Capilla — Boyacá, sobre el Quebrada la Honda, límites de las veredas Chucio, Páramo y Centro. (...) PARAGRAFO 2: Finalizado el plazo del Convenio deberá suscribirse el acta de Recibo y Entrega Final del Convenio por parte del Supervisor delegado por la Corporación y del delegado de la Supervisión del municipio, acompañada de copia de

la respectiva Acta de Recibo Final de obra del contrato suscrito entre el Municipio y el Contratista, constancia suscrita por el interventor sobre los pagos por concepto de seguridad social integral y parafiscales, actualización y aprobación de las respectivas garantías y demás soportes exigidos por la Corporación. OCTAVA.- SUPERVISION: Por ser el Municipio el ejecutor del proyecto cofinanciado, CORPOCHIVOR hará las veces de supervisor del presente Convenio Interadministrativo y por lo tanto vigilará su ejecución, sin perjuicio que el Municipio designe su propio Supervisor. El supervisor de la Corporación desarrollará las siguientes actividades. 1. Verificar y exigir la adecuada ejecución del convenio. 2. Verificar que los contratos de obra y/o suministros e interventoría se ejecuten a cabalidad. (...) 6. Verificar el cumplimiento de las especificaciones técnicas en cuanto a ensayos. (...) 11. Realizar la evaluación y control de las acciones realizadas por los contratistas, con sujeción a las especificaciones técnicas pactadas, al presupuesto y recursos asignados y a las directrices jurídicas y administrativas establecidas en el Convenio y contratos, así como a las condiciones ambientales y sociales del área de acción. 12. Mantener permanentemente informado a la Corporación y Municipio del estado de avance y ejecución técnico, jurídico, financiero, ambiental y social evitando perjuicios a las entidades y a los ejecutores. (...)" (Subrayado fuera de texto)

El Convenio interadministrativo de cofinanciación Nro. 030-2019, suscrito entre la Corporación Autónoma Regional de Chivor – CORPOCHIVOR y el Municipio de Chinavita (Boyacá), señala entre sus cláusulas:

“PRIMERA.- OBJETO: AUNAR ESFUERZOS TÉCNICOS, ADMINISTRATIVOS Y FINANCIEROS ENTRE LAS PARTES PARA LA CONTINUACIÓN DE CANALIZACIÓN DE QUEBRADA SIAGUIZA ENTRE LA CARRERA 3 Y CARRERA 4 EN EL PERIMETRO URBANO DEL MUNICIPIO DE CHINAVITA BOYACÁ. SEGUNDA.- ALCANCES DEL CONVENIO: Continuación de la construcción de 84 metros (aprox.) de canalización en concreto reforzado, en el tramo comprendido entre las carreras 3 y 4 del área urbana, con el fin de mitigar los procesos de inestabilidad locales evidenciados a ambos márgenes del cauce de la quebrada Siaguiza, reducir los problemas de socavación y deterioro de los taludes que sirven de suelo de cimentación de las viviendas situadas sobre sus márgenes. TERCERA. VALOR Y APORTES: El valor del presente Convenio Interadministrativo es por la suma de DOSCIENTOS CINCUENTA Y TRES MILLONES CUATROCIENTOS SESENTA Y NUEVE MIL CIENTO SETENTA Y DOS PESOS (\$253.469.172,00) M/CTE, de los cuales CORPOCHIVOR aportará en efectivo la suma de DOSCIENTOS VEINTIOCHO MILLONES DE PESOS (\$228.000.000,00) M/CTE y el municipio de Chinavita aportará la suma de VEINTICINCO MILLONES CUATROCIENTOS SESENTA Y NUEVE MIL CIENTO SETENTA Y DOS PESOS (\$25.469.172,00) M/CTE en efectivo. CUARTA.- ENTIDAD EJECUTORA: Las partes acuerdan que la entidad ejecutora del Convenio Interadministrativo será EL MUNICIPIO, sujeto al Estatuto de Contratación Estatal de la Ley 80 de 1993, quien para el efecto manejará los recursos en cuenta separada. PARAGRAFO 1: DESTINACION ESPECÍFICA: la entidad ejecutora solamente podrá utilizar los dineros del presente Convenio Interadministrativo en las siguientes actividades:

(...)

QUINTA.- DESEMBOLSO DE LOS APORTES: CORPOCHIVOR desembolsará los recursos de cofinanciación de la siguiente manera: 50% previa suscripción del acta de inicio del Convenio Interadministrativo, 35% previa suscripción del acta de inicio del contrato de obra y 15% restante previa suscripción de certificación de cumplimiento de las actividades objeto del convenio. PARAGRAFO 1: Si vencido el plazo estipulado en el presente Convenio EL MUNICIPIO no hubiese invertido los recursos, deberá reintegrarlos a la tesorería de la Corporación y se precederá a la

liquidación del Convenio Interadministrativo, sin perjuicio de las acciones a que haya lugar en contra del ente territorial. (...) PARAGRAFO 3: Todos los pagos que realice el MUNICIPIO a través de la cuenta que se abra para efectos del presente Convenio, deberán ser autorizados por el Supervisor del convenio de la Corporación, quien previamente revisará los soportes respectivos. SEXTA.- OBLIGACIONES DE LAS PARTES: EL MUNICIPIO EJECUTOR se compromete a: 6.1) Dar ingreso al presupuesto de la entidad a los dineros girados y enviar informe de esta actividad a CORPOCHIVOR adjuntando el acto administrativo. (...) 6.3) Depositar todos los recursos destinados a la ejecución del presente Convenio, en una cuenta bancaria que genere rendimientos financieros a nombre del objeto del Convenio. (...) 6.5) Presentar, dentro de los 5 días siguientes a la firma del acta de inicio del Convenio, un cronograma detallado de las actividades precontractuales, contractuales y post contractuales del Convenio, que contenga hitos de control y seguimiento, el tiempo estimado de contratación y ejecución de los contratos con terceros, el cual será aprobado por el supervisor para el Convenio por parte de la Corporación. (...) 6.7) Adelantar bajo su autonomía y responsabilidad, todas las gestiones técnicas, administrativas, contractuales y financieras necesarias para la contratación de las actividades objeto del convenio, de acuerdo con la programación establecida en el cronograma, ajustados, en todo caso a las Leyes 80 de 1993, 1150 de 2007, 1474 de 2011, Decreto 1082 de 2015 y demás decretos reglamentarios y normatividad vigente. 6.8) Realizar la selección del contratista que ejecutará la interventoría externa (interventoría técnica, administrativa, financiera y contable), (...) 6.9) Realizar las actividades contempladas en el convenio dando alcance total y cumplimiento con las cantidades, valores unitarios y especificaciones técnicas descritas en los estudios previos y que forman parte del presente convenio. (...) 6.11) Garantizar la ejecución de las actividades de acuerdo a las características presentadas por el municipio, para dar cumplimiento con el objeto contractual, así como vigilar que el contratista seleccionado realice las actividades de acuerdo a las especificaciones técnicas consignadas en los estudios previos. (...) 6.19) Presentar informe técnico, administrativo, financiero y contable mensuales, informe soporte de acta de recibo parcial e informe final de la ejecución de las actividades de acuerdo a los parámetros que establezca la Corporación, anexando copia de todos los soportes de pagos realizados en el desarrollo del objeto. 6.20) Reintegrar a la Corporación, a más tardar dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la terminación del convenio, los saldos y rendimientos financieros de los recursos aportados por la Corporación que no hayan sido comprometidos dentro del plazo de ejecución pactado. 6.21) Dar buen manejo de los dineros desembolsados y a efectuar su correcta inversión acorde con los siguientes parámetros: (...) 6.29) Una vez construidas las obras, el municipio se obliga a dar mantenimiento a las mismas. (...) CORPOCHIVOR se compromete a: 1) Desembolsar a EL MUNICIPIO los recursos financieros pactados conforme a lo establecido en la FORMA DE DESEMBOLSO. 2) Ejercer la supervisión en el desarrollo del futuro convenio y requerir la información necesaria que permita velar por la buena ejecución de los recursos que serán aportados por CORPOCHIVOR. (...) 4) Efectuar el seguimiento técnico, administrativo, financiero y contable, sobre el cumplimiento del convenio en mención. SEPTIMA.- DURACION Y LUGAR DE EJECUCION: El presente convenio interadministrativo tendrá una duración de seis (6) meses contados a partir del cumplimiento de los requisitos de ejecución y el lugar de ejecución será área urbana del Municipio de Chinavita — Boyacá. (...) PARAGRAFO 2: Finalizado el plazo del Convenio deberá suscribirse el acta de Recibo y Entrega Final del Convenio por parte del Supervisor delegado por la Corporación y del delegado de la Supervisión del municipio, el interventor de las obras, acompañada de copia de la respectiva Acta de Recibo Final de obra del contrato suscrito entre el Municipio y el Contratista, a la cual deberá anexarse la constancia suscrita por el interventor sobre lo pagos por concepto de seguridad social integral y

parafiscales, actualización de las respectivas garantías y demás soportes exigidos por la Corporación. OCTAVA.- SUPERVISION: Por ser EL MUNICIPIO el ejecutor del proyecto cofinanciado, CORPOCHIVOR hará las veces de supervisor del presente Convenio Interadministrativo y por lo tanto vigilará su ejecución por intermedio de la Subdirectora de Gestión Ambiental Ing. ANA CELIA SALINAS MARTIN o quien haga sus veces, sin perjuicio que EL MUNICIPIO designe su propio Supervisor. El supervisor de la Corporación desarrollará las siguientes actividades. 8.1. Verificar y exigir la adecuada ejecución del convenio. 8.2. Verificar que los contratos de obra y/o suministros e interventoría se ejecuten a cabalidad. (...) 8.6. Verificar que administrativamente los contratistas cumplan con los procedimientos y disposiciones para la ejecución de las actividades en el marco del proyecto. (...) 8.10. Realizar la evaluación y control de las acciones realizadas por los contratistas, con sujeción a las especificaciones técnicas pactadas, al presupuesto y recursos asignados y a las directrices jurídicas y administrativas establecidas en el Convenio y contratos, así como a las condiciones ambientales y sociales del área de acción. 8.11. Mantener permanentemente informado a la Corporación y Municipio del estado de avance y ejecución técnico, jurídico, financiero, ambiental y social del convenio. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Convenio interadministrativo de cofinanciación Nro. 032-2019, suscrito entre la Corporación Autónoma Regional de Chivor – CORPOCHIVOR y el Municipio de Úmbita (Boyacá), señala entre sus cláusulas:

“PRIMERA.- OBJETO: AUNAR ESFUERZOS TÉCNICOS, ADMINISTRATIVOS Y FINANCIEROS ENTRE LAS PARTES PARA LA CONTINUACIÓN DE OBRAS PARA LA MITIGACIÓN DEL RIESGO DE INESTABILIDAD ASOCIADOS A LAS ACCIONES EROSIVAS Y DE SOCAVACIÓN GENERADAS POR EL CAUCE DE LA QUEBRADA LA BARROSA, EN UN TRAMO COMPRENDIDO ENTRE CARRERAS 5 Y 6 DEL PERÍMETRO URBANO DEL MUNICIPIO DE ÚMBITA - BOYACÁ. SEGUNDA.- ALCANCES DEL CONVENIO: Construcción de obras de mitigación mediante la continuación de 100 metros de canalización en concreto reforzado, en un tramo comprendido entre las carreras 5 y 6 del área urbana, con el fin de mitigar los procesos de inestabilidad locales evidenciados en ambas márgenes del cauce de la quebrada La Barrosa, reducir los problemas de socavación y deterioro de los taludes que sirven de suelo de cimentación de las viviendas situadas sobre sus márgenes. TERCERA. VALOR Y APORTES: El valor del presente Convenio Interadministrativo es por la suma de DOSCIENTOS CUARENTA Y SEIS MILLONES CUATROCIENTOS CUARENTA Y UN MIL DOSCIENTOS SETENTA Y CUATRO PESOS (\$ 246.441.274,00) M/CTE, de los cuales CORPOCHIVOR aportará en efectivo la suma de DOSCIENTOS MILLONES DE PESOS (\$200.000.000,00) M/CTE y el municipio de ÚMBITA aportará la suma de CUARENTA Y SEIS MILLONES CUATROCIENTOS CUARENTA Y UN MIL DOSCIENTOS SETENTA Y CUATRO PESOS (\$46.441.274,00) M/CTE en efectivo. CUARTA.- ENTIDAD EJECUTORA: Las partes acuerdan que la entidad ejecutora del Convenio Interadministrativo será EL MUNICIPIO, para cuyos efectos estará sujeto al Estatuto de Contratación Estatal de la Ley 80 de 1993, quien para el efecto manejará los recursos en cuenta separada. PARAGRAFO 1: DESTINACION ESPECÍFICA: la entidad ejecutora solamente podrá utilizar los dineros del presente Convenio Interadministrativo en las siguientes actividades:

(...)

QUINTA.- DESEMBOLSO DE LOS APORTES: CORPOCHIVOR desembolsará los recursos de cofinanciación de la siguiente manera: 50% previa suscripción del acta de inicio del Convenio Interadministrativo, 35% previa suscripción del acta de inicio del contrato de obra y 15% restante previa suscripción de certificación de cumplimiento de las actividades objeto del convenio.

PARAGRAFO 1: Si vencido el plazo estipulado en el presente Convenio EL MUNICIPIO no hubiese invertido los recursos, deberá reintegrarlos a la tesorería de la Corporación y se precederá a la liquidación del Convenio Interadministrativo, sin perjuicio de las acciones a que haya lugar en contra del ente territorial. (...)

PARAGRAFO 3: Todos los pagos que realice el MUNICIPIO a través de la cuenta que se abra para efectos del presente Convenio, deberán ser autorizados por el Supervisor del convenio de la Corporación, quien previamente revisará los soportes respectivos.

SEXTA.- OBLIGACIONES DE LAS PARTES: EL MUNICIPIO EJECUTOR se compromete a:

6.1) Dar ingreso al presupuesto de la entidad a los dineros girados y enviar informe de esta actividad a CORPOCHIVOR adjuntando el acto administrativo. (...)

6.3) Depositar todos los recursos destinados a la ejecución del presente Convenio, en una cuenta bancaria que genere rendimientos financieros a nombre del objeto del Convenio. (...)

6.5) Presentar, dentro de los 5 días siguientes a la firma del acta de inicio del Convenio, un cronograma detallado de las actividades precontractuales, contractuales y post contractuales del Convenio, que contenga hitos de control y seguimiento, el tiempo estimado de contratación y ejecución de los contratos con terceros, el cual será aprobado por el supervisor para el Convenio por parte de la Corporación. (...)

6.7) Adelantar bajo su autonomía y responsabilidad, todas las gestiones técnicas, administrativas, contractuales y financieras necesarias para la contratación de las actividades objeto del convenio, de acuerdo con la programación establecida en el cronograma, ajustados, en todo caso a las Leyes 80 de 1993, 1150 de 2007, 1474 de 2011, Decreto 1082 de 2015 y demás decretos reglamentarios y normatividad vigente.

6.8) Realizar la selección del contratista que ejecutará la interventoría externa (interventoría técnica, administrativa, financiera y contable), (...)

6.9) Realizar las actividades contempladas en el convenio dando alcance total y cumplimiento con las cantidades, valores unitarios y especificaciones técnicas descritas en los estudios previos y que forman parte del presente convenio. (...)

6.11) Garantizar la ejecución de las actividades de acuerdo a las características presentadas por el municipio, para dar cumplimiento con el objeto contractual, así como vigilar que el contratista seleccionado realice las actividades de acuerdo a las especificaciones técnicas consignadas en los estudios previos. (...)

6.19) Presentar informe técnico, administrativo, financiero y contable mensuales, informe soporte de acta de recibo parcial e informe final de la ejecución de las actividades de acuerdo a los parámetros que establezca la Corporación, anexando copia de todos los soportes de pagos realizados en el desarrollo del objeto.

6.20) Reintegrar a la Corporación, a más tardar dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la terminación del convenio, los saldos y rendimientos financieros de los recursos aportados por la Corporación que no hayan sido comprometidos dentro del plazo de ejecución pactado.

6.21) Dar buen manejo de los dineros desembolsados y a efectuar su correcta inversión acorde con los siguientes parámetros: (...)

6.29) Una vez construidas las obras, el municipio se obliga a dar mantenimiento a las mismas. (...)

CORPOCHIVOR se compromete a:

i) Desembolsar a EL MUNICIPIO los recursos financieros pactados conforme a lo establecido en la FORMA DE PAGO.

ii) Ejercer la supervisión en el desarrollo del futuro convenio y requerir la información necesaria que permita velar por la buena ejecución de los recursos que serán aportados por CORPOCHIVOR. (...)

iv) Efectuar el seguimiento técnico, administrativo, financiero y contable, sobre el cumplimiento del convenio en mención.

SEPTIMA.- DURACION Y LUGAR DE EJECUCION: El presente convenio interadministrativo tendrá una duración de seis (6) meses contados a partir del cumplimiento de los requisitos de

ejecución y el lugar de ejecución será área urbana del Municipio de Úmbita — Boyacá. (...) PARAGRAFO 2: Finalizado el plazo del Convenio deberá suscribirse el acta de Recibo y Entrega Final del Convenio por parte del Supervisor delegado por la Corporación y del delegado de la Supervisión del municipio, acompañada de copia de la respectiva Acta de Recibo Final de obra del contrato suscrito entre el Municipio y el Contratista, constancia suscrita por el interventor sobre los pagos por concepto de seguridad social integral y parafiscales, actualización y aprobación de las respectivas garantías y demás soportes exigidos por la Corporación. OCTAVA.- SUPERVISION: Por ser EL MUNICIPIO el ejecutor del proyecto cofinanciado, CORPOCHIVOR hará las veces de supervisor del presente Convenio Interadministrativo por intermedio de la Subdirección de Gestión Ambiental en cabeza de la Ing. ANA CELIA SALINAS MARTIN o quien haga sus veces y por lo tanto vigilará su ejecución, sin perjuicio que EL MUNICIPIO designe su propio Supervisor. El supervisor de la Corporación desarrollará las siguientes actividades. 8.1. Verificar y exigir la adecuada ejecución del convenio. 8.2. Verificar que los contratos de obra y/o suministros e interventoría se ejecuten a cabalidad. (...) 8.6. Verificar el cumplimiento de las especificaciones técnicas en cuanto a ensayos. (...) 8.11. Realizar la evaluación y control de las acciones realizadas por los contratistas, con sujeción a las especificaciones técnicas pactadas, al presupuesto y recursos asignados y a las directrices jurídicas y administrativas establecidas en el Convenio y contratos, así como a las condiciones ambientales y sociales del área de acción. 8.12. Mantener permanentemente informado a la Corporación y Municipio del estado de avance y ejecución técnico, jurídico, financiero, ambiental y social del convenio. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Convenio interadministrativo de cofinanciación Nro. 034-2019, suscrito entre la Corporación Autónoma Regional de Chivor – CORPOCHIVOR y el Municipio de Jenesano (Boyacá), señala entre sus cláusulas:

“PRIMERA.- OBJETO: AUNAR ESFUERZOS TÉCNICOS, ADMINISTRATIVOS Y FINANCIEROS ENTRE EL MUNICIPIO DE JENESANO Y CORPOCHIVOR PARA COFINANCIAR LA OPTIMIZACIÓN Y PUESTA EN MARCHA DE LA PLANTA DE TRATAMIENTO DE AGUA RESIDUAL DOMÉSTICA DEL CASCO URBANO EN EL MUNICIPIO DE JENESANO BOYACÁ. SEGUNDA.- ALCANCES DEL CONVENIO: Optimización y/o construcción de Aliviadero, Rejillas de cribado medio y fino, 2 desarenadores en paralelo, 1 Canaleta parshall acompañada de un vertedero para medición de caudales, 1 Reactor UASB, 3 Filtro Anaerobio de Flujo Ascendente - FAFA, 1 Módulo de lecho de secado y 1 Cabezal de descarga. TERCERA. VALOR Y APORTES: El valor del presente Convenio Interadministrativo es por la suma de MIL SETECIENTOS SESENTA Y CUATRO MILLONES CINCUENTA Y CINCO MIL CIENTO DIEZ PESOS (1.764.055.110) M/CTE, de los cuales CORPOCHIVOR aportará en efectivo la suma de QUINIENTOS SIETE MILLONES NOVECIENTOS SESENTA Y OCHO MIL CIENTO VEINTIOCHO PESOS (\$507.968.128) M/CTE y el municipio de Jenesano aportará la suma de MIL DOSCIENTOS CINCUENTA Y SEIS MILLONES OCHENTA Y SEIS MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y DOS PESOS (1.256.086.982) M/CTE en efectivo. CUARTA.- ENTIDAD EJECUTORA: Las partes acuerdan que la entidad ejecutora del Convenio Interadministrativo será EL MUNICIPIO, para cuyos efectos estará sujeto al Estatuto de Contratación Estatal de la Ley 80 de 1993, quien para el efecto manejará los recursos en cuenta separada. PARAGRAFO 1: DESTINACION ESPECÍFICA: la entidad ejecutora solamente podrá utilizar los dineros del presente Convenio Interadministrativo de acuerdo al ANEXO TECNICO No. 1 y de ESPECIFICACIONES TECNICAS No. 2. (...) QUINTA.- DESEMBOLSO DE LOS APORTES: CORPOCHIVOR desembolsará los recursos de cofinanciación de la siguiente manera: 50% previa suscripción del acta de inicio, 35% previa

suscripción del acta de inicio del contrato de obra y un 15% restante previa acta de recibo final objeto del convenio. PARAGRAFO 1: Si vencido el plazo estipulado en el presente Convenio EL MUNICIPIO no hubiese invertido los recursos, deberá reintegrarlos a la tesorería de la Corporación y se precederá a la liquidación del Convenio Interadministrativo, sin perjuicio de las acciones a que haya lugar en contra del ente territorial. (...) PARAGRAFO 3: Todos los pagos que realice el MUNICIPIO a través de la cuenta que se abra para efectos del presente Convenio, deberán ser autorizados por el Supervisor del convenio de la Corporación, quien previamente revisará los soportes respectivos. SEXTA.- OBLIGACIONES DE LAS PARTES: EL MUNICIPIO EJECUTOR se compromete a: 6.1) Dar ingreso al presupuesto del municipio a los dineros girados y enviar informe de esta actividad a CORPOCHIVOR adjuntando el acto administrativo. (...) 6.3) Depositar todos los recursos destinados a la ejecución del presente Convenio, en una cuenta bancaria que genere rendimientos financieros a nombre del objeto del Convenio. (...) 6.5) Presentar, dentro de los 5 días siguientes a la firma del acta de inicio del Convenio, un cronograma detallado de las actividades precontractuales, contractuales y post contractuales del Convenio, que contenga hitos de control y seguimiento, el tiempo estimado de contratación y ejecución de los contratos con terceros, el cual será aprobado por el supervisor para el Convenio por parte de la Corporación. (...) 6.7) Adelantar de manera simultánea y bajo su autonomía y responsabilidad, todas las gestiones técnicas, administrativas, contractuales y financieras necesarias para la contratación de la obra e interventoría (si aplica) a la misma, de acuerdo con la programación establecida en el cronograma, ajustados, en todo caso a las Leyes 80 de 1993, 1150 de 2007, 1474 de 2011, Decreto 1082 de 2015 y demás decretos reglamentarios y normatividad vigente. 6.8) Realizar las obras dando alcance total, cumplimiento con las cantidades, valores unitarios y especificaciones técnicas descritas en los estudios previos y que forman parte del presente convenio. (...) 6.10) Garantizar la ejecución de la obra de acuerdo al diseño establecido por el municipio, para dar cumplimiento con el objeto contractual, así como vigilar que el contratista seleccionado realice la obra de acuerdo a las especificaciones técnicas consignadas en los estudios previos, que se generen para la suscripción del futuro Convenio Interadministrativo. (...) 6.18) Presentar informe técnico, administrativo, financiero y contable mensuales, informe soporte de acta de recibo parcial e informe final de la ejecución de las actividades de acuerdo a los parámetros que establezca la Corporación, anexando copia de todos los soportes de pagos realizados en el desarrollo del objeto. 6.19) Reintegrar a la Corporación, a más tardar dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la terminación del convenio, los saldos y rendimientos financieros de los recursos aportados por la Corporación que no hayan sido comprometidos dentro del plazo de ejecución pactado. 6.20) Dar buen manejo de los dineros desembolsados y a efectuar su correcta inversión acorde con los siguientes parámetros: (...) 6.27) Una vez construidas las obras, el municipio deberá garantizar que se realice mantenimiento a las mismas. (...) CORPOCHIVOR se compromete a: i) Desembolsar a EL MUNICIPIO los recursos financieros pactados conforme a lo establecido en la FORMA DE PAGO. ii) Ejercer la supervisión en el desarrollo del futuro convenio y requerir la información necesaria que permita velar por la buena ejecución de los recursos que serán aportados por CORPOCHIVOR. (...) iv) Efectuar el seguimiento técnico, administrativo, financiero y contable, sobre el cumplimiento del convenio en mención. SEPTIMA.- DURACION Y LUGAR DE EJECUCION: El presente convenio interadministrativo tendrá una duración de seis (6) meses contados a partir del cumplimiento de los requisitos de ejecución y el lugar de ejecución será área urbana del Municipio de Jenesano – Boyacá. (...) PARAGRAFO 2: Finalizado el plazo del Convenio deberá suscribirse el acta de Recibo y Entrega Final del Convenio por parte del Supervisor delegado por la Corporación y del delegado de la Supervisión del municipio, acompañada de copia de la respectiva Acta de Recibo Final

de obra del contrato suscrito entre el Municipio y el Contratista, constancia suscrita por el interventor sobre los pagos por concepto de seguridad social integral y parafiscales, actualización y aprobación de las respectivas garantías y demás soportes exigidos por la Corporación. OCTAVA.- SUPERVISION: Por ser EL MUNICIPIO el ejecutor del proyecto cofinanciado, CORPOCHIVOR hará las veces de supervisor del presente Convenio Interadministrativo por intermedio de la Subdirección de Gestión Ambiental en cabeza de la Ing. ANA CELIA SALINAS MARTIN o quien haga sus veces y por lo tanto vigilará su ejecución, sin perjuicio que EL MUNICIPIO designe su propio Supervisor. El supervisor de la Corporación desarrollará las siguientes actividades. 8.1. Verificar y exigir la adecuada ejecución del convenio. 8.2. Verificar que los contratos de obra y/o suministros e interventoría se ejecuten a cabalidad. (...) 8.6. Verificar el cumplimiento de las especificaciones técnicas en cuanto a ensayos. (...) 8.11. Realizar la evaluación y control de las acciones realizadas por los contratistas, con sujeción a las especificaciones técnicas pactadas, al presupuesto y recursos asignados y a las directrices jurídicas y administrativas establecidas en el Convenio y contratos, así como a las condiciones ambientales y sociales del área de acción. 8.12. Mantener permanentemente informado a la Corporación y Municipio del estado de avance y ejecución técnico, jurídico, financiero, ambiental y social del convenio. (...)" (Subrayado fuera de texto)

El Convenio interadministrativo de cofinanciación Nro. 035-2019, suscrito entre la Corporación Autónoma Regional de Chivor – CORPOCHIVOR y el Municipio de Garagoa (Boyacá), señala entre sus cláusulas:

“PRIMERA.- OBJETO: AUNAR ESFUERZOS TÉCNICOS, ADMINISTRATIVOS Y FINANCIEROS ENTRE LAS PARTES PARA LA CONTINUACIÓN DE OBRAS PARA LA MITIGACIÓN DEL RIESGO DE INESTABILIDAD DE TALUDES Y REPRESAMIENTO DEL CAUCE DE LA QUEBRADA RIBATOQUE EN LÍMITE DE LAS VEREDAS RESGUARDO ABAJO, MACIEGAL Y CUCHARERO DEL MUNICIPIO DE GARAGO. SEGUNDA.- ALCANCES DEL CONVENIO: Construcción obras de mitigación, de aproximadamente 62 metros de canalización en concreto reforzado, de los cuales contempla 55 metros de canal cerrado y 7 metros de canal abierto, para mitigar los problemas de inestabilidad que se vienen presentando y así evitar grandes pérdidas ambientales, económicas y sociales para el municipio de Garagoa. TERCERA. VALOR Y APORTES: El valor del presente Convenio Interadministrativo es por la suma de DOSCIENTOS SESENTA MILLONES TRESCIENTOS CUARENTA Y NUEVE MIL QUINIENTOS DOS PESOS (\$ 260.349.502,00) M/CTE, de los cuales CORPOCHIVOR aportará en efectivo la suma de DOSCIENTOS MILLONES DE PESOS (\$ 200.000.000,00) M/CTE y el municipio de Garagoa aportará la suma de SESENTA MILLONES TRESCIENTOS CUARENTA Y NUEVE MIL QUINIENTOS DOS PESOS (\$60.349.502,00) M/CTE en efectivo. CUARTA.- ENTIDAD EJECUTORA: Las partes acuerdan que la entidad ejecutora del Convenio Interadministrativo será EL MUNICIPIO, para cuyos efectos estará sujeto al Estatuto de Contratación Estatal de la Ley 80 de 1993, quien para el efecto manejará los recursos en cuenta separada. PARAGRAFO 1: DESTINACION ESPECÍFICA: la entidad ejecutora solamente podrá utilizar los dineros del presente Convenio Interadministrativo en las siguientes actividades:

(...)

QUINTA.- DESEMBOLSO DE LOS APORTES: CORPOCHIVOR desembolsará los recursos de cofinanciación de la siguiente manera: 50% previa suscripción del acta de inicio del Convenio Interadministrativo, 35% previa suscripción del acta de inicio del contrato y 15% restante previa

suscripción de certificación de cumplimiento de las actividades objeto del convenio. PARAGRAFO 1: Si vencido el plazo estipulado en el presente Convenio el municipio no hubiese invertido los recursos, deberá reintegrarlos a la tesorería de la Corporación y se precederá a la liquidación del Convenio Interadministrativo, sin perjuicio de las acciones a que haya lugar en contra del ente territorial. (...) PARAGRAFO 3: Todos los pagos que realice el municipio a través de la cuenta que se abra para efectos del presente Convenio, deberán ser autorizados por el Supervisor del convenio de la Corporación, quien previamente revisará los soportes respectivos. SEXTA.- OBLIGACIONES DE LAS PARTES: EL municipio ejecutor se compromete a: 6.1) Dar ingreso al presupuesto de la entidad a los dineros girados y enviar informe de esta actividad a CORPOCHIVOR adjuntando el acto administrativo. (...) 6.3) Depositar todos los recursos destinados a la ejecución del presente Convenio, en una cuenta bancaria que genere rendimientos financieros a nombre del objeto del Convenio. (...) 6.5) Presentar, dentro de los 5 días siguientes a la firma del acta de inicio del Convenio, un cronograma detallado de las actividades precontractuales, contractuales y post contractuales del Convenio, que contenga hitos de control y seguimiento, el tiempo estimado de contratación y ejecución de los contratos con terceros, el cual será aprobado por el supervisor para el Convenio por parte de la Corporación. (...) 6.7) Adelantar bajo su autonomía y responsabilidad, todas las gestiones técnicas, administrativas, contractuales y financieras necesarias para la contratación de las actividades objeto del convenio, de acuerdo con la programación establecida en el cronograma, ajustados, en todo caso a las Leyes 80 de 1993, 1150 de 2007, 1474 de 2011, Decreto 1082 de 2015 y demás decretos reglamentarios y normatividad vigente. 6.8= Realizar la selección del contratista que ejecutará la interventoría externa (interventoría técnica, administrativa, financiera y contable), (...) 6.9) Realizar las actividades contempladas en el convenio dando alcance total y cumplimiento con las cantidades, valores unitarios y especificaciones técnicas descritas en los estudios previos y que forman parte del presente convenio. (...) 6.11) Garantizar la ejecución de las actividades de acuerdo a las características presentadas por el municipio, para dar cumplimiento con el objeto contractual, así como vigilar que el contratista seleccionado realice las actividades de acuerdo a las especificaciones técnicas consignadas en los estudios previos. (...) 6.19) Presentar informe técnico, administrativo, financiero y contable mensuales, informe soporte de acta de recibo parcial e informe final de la ejecución de las actividades de acuerdo a los parámetros que establezca la Corporación, anexando copia de todos los soportes de pagos realizados en el desarrollo del objeto. 6.20) Reintegrar a la Corporación, a más tardar dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la terminación del convenio, los saldos y rendimientos financieros de los recursos aportados por la Corporación que no hayan sido comprometidos dentro del plazo de ejecución pactado. 6.21) Dar buen manejo de los dineros desembolsados y a efectuar su correcta inversión acorde con los siguientes parámetros: (...) 6.29) Una vez construidas las obras, el municipio se obliga a dar mantenimiento a las mismas. (...) CORPOCHIVOR se compromete a: i) Desembolsar a el Municipio los recursos financieros pactados conforme a lo establecido en la FORMA DE DESEMBOLSO DE LOS APORTES. ii) Ejercer la supervisión en el desarrollo del futuro convenio y requerir la información necesaria que permita velar por la buena ejecución de los recursos que serán aportados por CORPOCHIVOR. (...) iv) Efectuar el seguimiento técnico, administrativo, financiero y contable, sobre el cumplimiento del convenio en mención. SEPTIMA.- DURACION Y LUGAR DE EJECUCION: El presente convenio interadministrativo tendrá una duración de seis (6) meses contados a partir del cumplimiento de los requisitos de ejecución y el lugar de ejecución será área rural del Municipio de Garagoa — Boyacá. (...) PARAGRAFO 2: Finalizado el plazo del Convenio deberá suscribirse el acta de Recibo y Entrega Final del Convenio por parte del Supervisor delegado por la Corporación y del delegado de la Supervisión del municipio, acompañada de copia de

la respectiva Acta de Recibo Final de obra del contrato suscrito entre el Municipio y el Contratista, constancia suscrita por el interventor sobre los pagos por concepto de seguridad social integral y parafiscales, actualización y aprobación de las respectivas garantías y demás soportes exigidos por la Corporación. OCTAVA.- SUPERVISION: Por ser el municipio el ejecutor del proyecto cofinanciado, CORPOCHIVOR hará las veces de supervisor del presente Convenio Interadministrativo por intermedio de la Subdirección de Gestión Ambiental en cabeza de la Ing. ANA CELIA SALINAS MARTIN o quien haga sus veces y por lo tanto vigilará su ejecución, sin perjuicio que el municipio designe su propio Supervisor. El supervisor de la Corporación desarrollará las siguientes actividades. 1. Verificar y exigir la adecuada ejecución del convenio. 2. Verificar que los contratos de obra y/o suministros e interventoría se ejecuten a cabalidad. (...) 6. Verificar el cumplimiento de las especificaciones técnicas en cuanto a ensayos. (...) 11. Realizar la evaluación y control de las acciones realizadas por los contratistas, con sujeción a las especificaciones técnicas pactadas, al presupuesto y recursos asignados y a las directrices jurídicas y administrativas establecidas en el Convenio y contratos, así como a las condiciones ambientales y sociales del área de acción. 8.12. Mantener permanentemente informado a la Corporación y Municipio del estado de avance y ejecución técnico, jurídico, financiero, ambiental y social del convenio. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El Convenio de asociación con entidad privada sin ánimo de lucro No. 038-19, suscrito entre la Corporación Autónoma Regional de Chivor – CORPOCHIVOR y la Fundación Yarumo, señala entre sus cláusulas:

“CLÁUSULA SEGUNDA – OBJETO DEL CONVENIO DE ASOCIACION. El objeto del convenio de asociación es "AUNAR ESFUERZOS TÉCNICOS, ADMINISTRATIVOS Y FINANCIEROS PARA CONTINUAR CON EL DESARROLLO Y EJECUCIÓN DEL ESQUEMA DE RETRIBUCIÓN POR SERVICIOS AMBIENTALES (ERSA) PARA LA APLICACIÓN DE INCENTIVOS A LA CONSERVACIÓN Y SUS SERVICIOS AMBIENTALES EN ÁREAS ESTRATEGICAS PRIORIZADAS". (...) CLÁUSULA TERCERA — OTRAS ESPECIFICACIONES TÉCNICAS, ADMINISTRATIVAS Y FINANCIERAS, ESTABLECIDAS POR LA CORPORACIÓN PARA CONTINUAR Y OPERAR EL ESQUEMA ERS: Forman parte del convenio los siguientes requisitos: (...) 3.12) Realizar el reconocimiento del incentivo pactado (monetario o en especie) con cada Usuario beneficiado, de acuerdo a lo pactado en los Planes de Acción (PA) y Acuerdos Voluntarios de conservación y uso sostenible. El valor máximo del incentivo por hectárea no podrá exceder el valor de la estimación del costo de oportunidad calculado, actualizado o definido para el ERS, como de la metodología diseñada para el reconocimiento de la línea base del mecanismo REDD+. Asimismo, la Corporación definirá el tamaño máximo del área en hectáreas por predio a reconocer los incentivos por la conservación, la cual en ningún caso podrá ser mayor a 50 hectáreas. Así mismo se tendrá en cuenta la disponibilidad de recursos para los incentivos a la conservación del esquema ERS. (...) CLÁUSULA CUARTA — CONDICIONES OBLIGATORIAS DEL CONVENIO DE ASOCIACIÓN. 4.1) Obligaciones de la Persona Jurídica Privada Sin Ánimo De Lucro (FUNDACIÓN YARUMO): 4.1.1) Dar ingreso al presupuesto de la ESAL los dineros girados y enviar informe de esta actividad a CORPOCHIVOR adjuntando los respectivos soportes contables y financieros. 4.1.2) Depositar todos los recursos destinados a la ejecución del Convenio, en una cuenta bancaria que genere rendimientos financieros a nombre del objeto del Convenio. 4.1.3) Aportar y certificar los recursos en efectivo y de bienes y servicios aportados como contrapartida a la ejecución del Convenio. 4.1.4) Presentar, dentro de los 5 días siguientes a la firma del acta de inicio del Convenio, un plan de trabajo y cronograma de actividades para la ejecución del proyecto, que contenga hitos de control y seguimiento, el cual será

aprobado por el supervisor para el Convenio por parte de la Corporación. (...) 4.1.6) Adelantar bajo su autonomía y responsabilidad, todas las gestiones técnicas, administrativas, contractuales y financieras necesarias para la contratación de las actividades objeto del convenio, de acuerdo con la programación establecida en el cronograma, ajustados, en todo caso a las Leyes 80 de 1993, 1150 de 2007, 1474 de 2011, Decreto 1082 de 2015 y demás decretos reglamentarios y normatividad vigente. 4.1.7) Realizar las actividades contempladas en el convenio dando alcance total y cumplimiento con las cantidades, valores unitarios y especificaciones técnicas estipulados en la propuesta de la ESAL y que forman parte del convenio. (...) 4.1.9) Garantizar la ejecución de las actividades de acuerdo a las características presentadas por la ESAL, para dar cumplimiento con el objeto contractual, así como vigilar que se realicen las actividades de acuerdo a las especificaciones técnicas consignadas en los estudios previos. 4.1.10) Ejecutar las demás actividades que sean necesarias para lograr un total y fiel cumplimiento del objeto, el alcance y las obligaciones del convenio, aunque no estén específicamente señaladas en el presente documento, siempre y cuando las mismas correspondan a la naturaleza y objeto del convenio. (...) 4.1.17) Presentar informe técnico, administrativo, financiero y contable mensual. Asimismo, informe soporte de acta de recibo parcial e informe final de la ejecución de las actividades de acuerdo a los parámetros que establezca la Corporación según cronograma pactado, anexando copia de todos los soportes de pagos realizados en el desarrollo del objeto. 4.1.18) Reintegrar a la Corporación, a más tardar dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la terminación del convenio, los saldos y rendimientos financieros de los recursos aportados por la Corporación que no hayan sido comprometidos dentro del plazo de ejecución pactado. 4.1.19) Dar buen manejo de los dineros desembolsados y a efectuar su correcta inversión acorde con los siguientes parámetros: a) manejar los dineros en una cuenta bancaria que genere rendimientos financieros a nombre del objeto del Convenio separada de sus propias cuentas. b) Presentar al interventor o supervisor mensualmente fotocopia del extracto bancario donde conste el manejo de los dineros y los rendimientos financieros percibidos. c) Presentar mensualmente al interventor o supervisor del Convenio de Asociación dentro de los cinco primeros días calendario, los soportes contables que prueben la forma como se han estado invirtiendo los dineros. (...) 4.1.27) Previo a la liquidación del Convenio de Asociación, si es del caso adelantar la liquidación de los contratos derivados de éste, como también la cuenta bancaria destinada al manejo de los aportes del Convenio. (...) 4.2) Obligaciones de CORPOCHIVOR: 4.2.1) Desembolsar a la ESAL los recursos financieros pactados conforme a lo establecido en la FORMA DE DESEMBOLSO. 4.2.2) Ejercer la supervisión en el desarrollo del convenio y requerir la información necesaria que permita velar por la buena ejecución de los recursos que serán aportados por CORPOCHIVOR. 4.2.3) Brindar la colaboración que resulte necesaria para el desarrollo del objeto. 4.2.4) Efectuar el seguimiento técnico, administrativo, financiero y contable, sobre el cumplimiento del convenio en mención. 4.2.5) Aportar en bienes y servicios el material vegetal e insumos correspondientes a 17.885 plántulas forestales; 3.377 kilogramos de abono orgánico y 1,689 kilos de correctivo edáfico, para el desarrollo de los sistemas forestales de las Actividades 2.1.1 Establecer bancos dendroenergéticos y 2.1.2 Instalar aislamientos con material vegetal del proyecto denominado: IMPLEMENTACIÓN DE ACCIONES EN EL MARCO DE LA GOBERNANZA FORESTAL EN LA JURISDICCIÓN DE CORPOCHIVOR, BOYACÁ", aprobado por el Fondo de Compensación Ambiental —FCA del Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, que serán entregados en los viveros forestales operados por Corpochivor en los municipios de Ramiriquí y Macanal, para su distribución y entrega (transporte mayor y menor) en los predios priorizados y cantidades determinadas en los Planes de Acción suscritos con los Usuarios Beneficiados a cargo de la ESAL, llevando relación por tipo de insumo, especie forestal y cantidades entregadas en los

formatos establecidos por la Corporación. 4.3) OBLIGACIONES CONJUNTAS DE LAS PARTES: 4.3.1) Aportar los recursos de contrapartida así como certificar los servicios de contrapartida de la ESAL, relacionados en la propuesta aprobada por CORPOCHIVOR que da origen al Convenio. 4.3.2) Aplicar los recursos del apoyo económico exclusivamente a las actividades del proyecto, en las cuantías y para los rubros aprobados. (...) 4.3.9) Llevar un sistema de contabilidad con los soportes exigidos por la normatividad vigente, que permita verificar el movimiento de los recursos del apoyo económico. (...) CLÁUSULA QUINTA - VALOR Y APORTES. El Valor estimado para la realización del presente convenio de asociación es de: MIL SETECIENTOS TREINTA Y UN MILLONES CUATROCIENTOS SESENTA Y CUATRO MIL SEISCIENTOS OCHENTA Y OCHO PESOS (\$1.731.464.688) M/Cte, los cuales serán aportados de acuerdo con la siguiente relación: 5.1) Aportes de Corpochivor: (...) el aporte de CORPOCHIVOR será por la suma de MIL DOSCIENTOS ONCE MILLONES SEISCIENTOS CUATRO MIL CUATROCIENTOS CUARENTA Y OCHO PESOS (\$1.211.604.448) M/CTE, representados de la siguiente manera: NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS MILLONES NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE MIL VEINTIDÓS PESOS (\$996.999.022) M/CTE, en efectivo con cargo al Certificado de Disponibilidad Presupuestal No 351 de fecha 31 de julio de 2019; Y DOSCIENTOS CATORCE MILLONES SEISCIENTOS CINCO MIL CUATROCIENTOS VEINTISÉIS MIL PESOS (\$214.605.426) M/CTE, representados en bienes y/o servicios:

(...)

Aportes de la Persona Jurídica Privada Sin Ánimo De Lucro: QUINIENTOS DIECINUEVE MILLONES OCHOCIENTOS SESENTA MIL DOSCIENTOS CUARENTA PESOS \$519.860.240 M/CTE

(...)

CLÁUSULA SEXTA - TRANSFERENCIA DE LOS APORTES: CORPOCHIVOR transferirá a la FUNDACIÓN YARUMO los recursos objeto del presente convenio de asociación de la siguiente manera: 6.1) Primer desembolso (anticipo): 50% del valor total del aporte de CORPOCHIVOR, previa legalización del convenio y suscripción del acta de inicio, aprobación del cronograma y plan de trabajo. 6.2) Segundo desembolso: 45% del valor total del aporte de CORPOCHIVOR, una vez se presente informe con un avance global mínimo del 50% en la ejecución de las actividades previstas. 6.3) Tercer y último desembolso: 5% del valor total del aporte de CORPOCHIVOR, una vez se ejecute el 100% de las actividades previstas y recibidas a satisfacción por CORPOCHIVOR, como entregada la respectiva documentación en medio físico y magnético con los soportes de ejecución del proyecto, de acuerdo a las especificaciones técnicas establecidas por la Corporación, y expedidos el Certificado de cumplimiento para el giro de recursos, debidamente diligenciado y firmado por el supervisor del Convenio; se genere la factura o documento equivalente que cumpla con los requisitos estipulados en la normatividad legal vigente (Esta deberá pertenecer al mes en curso) y Certificación de pago de aportes parafiscales y previo cumplimiento de los requisitos de Ley; y la suscripción del acta de recibo final y proyección del acta de liquidación. (...) CLÁUSULA SEPTIMA —. DURACIÓN DEL CONVENIO: Se considera como término razonable para la ejecución del convenio que se pretende de hasta el 23 de diciembre de 2019, contados a partir del cumplimiento de los requisitos de ejecución." (Subrayado fuera de texto)

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).

En cuanto a la normativa contable, 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”.

Asimismo, el CGC 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)

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 a dichos actos jurídicos; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, el cual se puede identificar generalmente en las obligaciones o derechos que se estipulan en el acto jurídico; y iv) el título al cual se entregan o reciben los recursos, esto es, como contraprestación por los servicios recibidos, como anticipo, pago anticipado, transferencia, donación, o si los entrega para que la otra parte realice la gestiones correspondientes para la ejecución de los mismos en calidad de 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 ese sentido, de acuerdo con lo establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para 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 interadministrativo o de un contrato, dependerá de la naturaleza de los derechos y 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 las consideraciones expuestas, se procede a dar respuesta para cada una de las situaciones planteadas en la consulta:

1. Hallazgo 01 y Hallazgo 04

De acuerdo con lo pactado en las cláusulas de los convenios interadministrativos de cofinanciación Nros. 025-2018, 046-2019 y 047-2019, suscritos entre CORPOCHIVOR y los municipios de Ramiriquí, Viracachá y La Capilla, respectivamente, se evidencia que la entrega de recursos, conforme a lo contenido en las cláusulas quinta y sexta, corresponde a una transferencia sobre la cual se estipularon condiciones que deben ser cumplidas por cada municipio en su calidad de ejecutores del convenio,

centrándose principalmente en la adquisición de predios de interés hídrico y biológico, con fines de conservación, y la escrituración de estos a cada municipio.

Dado que el alcance de los convenios es la cofinanciación y ejecución de la adquisición de dichos terrenos, y que la liquidación de cada convenio procede una vez se efectúan estas actividades o con la devolución de los recursos cuando los municipios no realicen las actividades a cargo, CORPOCHIVOR reconocerá la entrega de los recursos debitando la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En la medida que cada municipio cumpla con las condiciones pactadas y realice la adquisición y escrituración de los terrenos, CORPOCHIVOR debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

En el caso en el cual el municipio deba reintegrar recursos a CORPOCHIVOR, esta última entidad debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS. Con el recaudo, CORPOCHIVOR debitará la subcuenta que corresponde de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

2. Hallazgo 05 y Hallazgo 10

De acuerdo con lo estipulado en las cláusulas de los convenios interadministrativos de cofinanciación suscritos entre CORPOCHIVOR y diferentes municipios de Boyacá, así como lo contenido en el Convenio de asociación con entidad privada sin ánimo de lucro No. 038-19 suscrito con la Fundación Yarumo, incluidos en las consideraciones de este concepto, se evidencia que las actividades a desarrollar dentro de cada uno de los convenios están encaminadas a cumplir con las funciones misionales de las diferentes entidades, y que los recursos aportados por CORPOCHIVOR están destinados a apoyar a las entidades para cumplir con su misionalidad a través de la adquisición de bienes y servicios y el desarrollo de las actividades y labores estipuladas. Los entes territoriales y la Fundación actúan como ejecutores en cada uno de los convenios, y bajo su propia responsabilidad y autonomía están encargados de efectuar las contrataciones y pagos necesarios para cumplir con el objeto pactado en cada uno de los convenios.

Por lo anterior, cuando CORPOCHIVOR realice el giro de recursos previo al desarrollo de las actividades estipuladas, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, en caso de que defina que la entrega de los recursos es a título de pago anticipado, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, si la entrega de los recursos es a título de anticipo; y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En la medida en que se ejecuten las actividades establecidas en cada uno de los convenios y, por parte de las entidades ejecutoras, se entreguen los informes correspondientes a CORPOCHIVOR, lo cual se

reconoce debitando la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 5-GASTOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO o de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, de acuerdo con el reconocimiento efectuado en el párrafo anterior.

Por cuanto el último desembolso está sujeto a la realización previa del total de las actividades acordadas en cada convenio, CORPOCHIVOR reconocerá la obligación del giro de los recursos debitando la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 5-GASTOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 24-CUENTAS POR PAGAR. En el momento en que se efectúe el giro los recursos, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 24-CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, si finalizado el tiempo de ejecución o desarrolladas todas las actividades establecidas en cada convenio, existen saldos que no se emplearon y deben ser reintegrados a CORPOCHIVOR por parte de las entidades ejecutoras, CORPOCHIVOR reconocerá este derecho en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO o de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS. Con el recaudo, CORPOCHIVOR debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

3. Ajustes de periodos anteriores

Si de acuerdo con lo señalado en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, CORPOCHIVOR realizó un tratamiento contable diferente al correspondiente a la realidad de los hechos económicos relacionados con las situaciones mencionadas en los hallazgos antes tratados, entonces CORPOCHIVOR debe aplicar 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.

Asimismo, para efectos de presentación, la entidad debe evaluar la materialidad de los errores encontrados y, de considerarlos como materiales, deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por los errores en la elaboración de los estados financieros. La reexpresión no conlleva a que CORPOCHIVOR deba realizar registros dentro de la información financiera de periodos anteriores.

CONCEPTO No. 20221100000431 DEL 14-01-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Ingresos de transacciones sin contraprestación - Ingresos fiscales Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de la sobretasa bomberil.

Doctor
 JOSÉ DAVID BARRAZA PALMA
 Secretaría Administrativa y Financiera
 Municipio Pijino del Carmen
 Pijino del Carmen, 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°20211200064032 del 28 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Cordial saludo, mi requerimiento o consulta, recae sobre el manejo de los recursos o ingresos por sobretasa bomberil, entendiendo en primera instancia que, La ley autoriza a los Concejos Municipales para establecer un tributo municipal denominado sobretasa que puede recaer como un porcentaje que se liquida sobre el monto de unos de los impuestos de su propiedad, como, por ejemplo, el impuesto predial o el de industria y comercio. En ese contexto, la sobretasa bomberil es un tributo de la entidad territorial destinado a la financiación de la actividad bomberil y otras actividades tendientes a la mitigación y atención integral del riesgo originado en incendios, rescates, incidentes y atención de desastres. Para la ejecución de dichos recursos y de esa forma ejercer la función legal de gestión integral del riesgo, la prevención y control de incendios y demás calamidades conexas, el servicio debe ser ejecutado por instituciones bomberiles oficiales o mediante la contratación con cuerpos de bomberos voluntarios, en este sentido, no entiendo por qué (sic) si es un ingreso tributario (sin contraprestación) de la entidad territorial. (sic) La CGN, según CONCEPTO No. 20202000055191 DEL 01-10-2020, considera que este ingreso se debe manejar como un recaudo a favor de terceros y que el ingreso lo debe manejar la entidad de (sic) Bomberos, siendo que la gran mayoría (sic) de cuerpos de Bomberos, son voluntarios y se rigen por el derecho privado y no reportan información a la CGN, quedando este ingreso sin clasificación o reporte a la CGN.

Por lo anterior, considero se aclare si esta dinámica presentada en el CONCEPTO No. 20202000055191 DEL 01-10-2020, corresponde a entidades que manejen cuerpos de bomberos oficiales, y cuál sería la dinámica aplicable al reconocimiento, recaudo y giro de los recursos cuando la entidad tiene (sic) un convenio o contrato con un cuerpo de bomberos Voluntarios, o cuando solo se recauda por no tener cuerpo de bomberos voluntarios en el territorio”.

Al respecto, mediante llamada telefónica efectuada al consultante el 30 de noviembre de 2021, él aclara que el cuerpo de bomberos voluntarios se rige por el derecho privado, por tal motivo el ingreso tributado es del Municipio, es decir, que tiene dudas de los siguientes registros contables mencionados en el concepto 20202000055191 del 01 de enero de 2020:

“La entidad de bomberos registrará el valor liquidado por sobretasa bomberil, a cargo de los contribuyentes, debitando la subcuenta 130562–Sobretasa bomberil, de la cuenta 1305–IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, y acreditando la subcuenta 410562–Sobretasa bomberil, de la cuenta 4105–IMPUESTOS.

Con el recaudo del impuesto y de la sobretasa, el municipio debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110–DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente al impuesto a cargo del contribuyente, y la subcuenta 240790–Otros recursos a favor de terceros, de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, por el valor correspondiente a la sobretasa bomberil”.

CONSIDERACIONES

La Ley 1575 de 2012, por medio de la cual se establece la Ley General de Bomberos de Colombia, dispone:

“ARTÍCULO 2o. GESTIÓN INTEGRAL DEL RIESGO CONTRA INCENDIO. La gestión integral del riesgo contra incendio, los preparativos y atención de rescates en todas sus modalidades y la atención de incidentes con materiales peligrosos, estarán a cargo de las instituciones Bomberiles y para todos sus efectos, constituyen un servicio público esencial a cargo del Estado.

Es deber del Estado asegurar su prestación eficiente a todos los habitantes del territorio nacional, en forma directa a través de Cuerpos de Bomberos Oficiales, Voluntarios y aeronáuticos.

ARTÍCULO 3o. COMPETENCIAS DEL NIVEL NACIONAL Y TERRITORIAL. El servicio público esencial se prestará con fundamento en los principios de subsidiariedad, coordinación y concurrencia, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 288 de la Constitución.

Corresponde a la Nación la adopción de políticas, la planeación, las regulaciones generales y la cofinanciación de la gestión integral del riesgo contra incendios, los preparativos y atención de rescates en todas sus modalidades y la atención de incidentes con materiales peligrosos. Los departamentos ejercen funciones de coordinación, de complementariedad de la acción de los distritos y municipios, de intermediación de estos ante la Nación para la prestación del servicio y de contribución a la financiación tendiente al fortalecimiento de los cuerpos de bomberos.

Los entes territoriales deben garantizar la inclusión de políticas, estrategias, programas, proyectos y la cofinanciación para la gestión integral del riesgo contra incendios, rescates y materiales peligrosos en los instrumentos de planificación territorial e inversión pública.

Es obligación de los distritos, con asiento en su respectiva jurisdicción y de los municipios la prestación del servicio público esencial a través de los cuerpos de bomberos oficiales o mediante la celebración de contratos y/o convenios con los cuerpos de bomberos voluntarios. En cumplimiento del principio de subsidiariedad, los municipios de menos de 20.000 habitantes contarán con el apoyo técnico del departamento y la financiación del fondo departamental y/o nacional de bomberos para asegurar la prestación de este servicio.

Las autoridades civiles, militares y de policía garantizarán el libre desplazamiento de los miembros de los cuerpos de bomberos en todo el territorio nacional y prestarán el apoyo necesario para el cabal cumplimiento de sus funciones.

(...)

ARTÍCULO 18. CLASES. Los Cuerpos de Bomberos son Oficiales, Voluntarios y Aeronáuticos, así:

a) Cuerpos de Bomberos Oficiales: Son aquellos que crean los concejos distritales o municipales, para el cumplimiento del servicio público para la gestión integral del riesgo contra incendio, los preparativos y atención de rescates en todas sus modalidades y la atención de incidentes con materiales peligrosos a su cargo en su respectiva jurisdicción.

b) Los Cuerpos de Bomberos Voluntarios: Son aquellos organizados como asociaciones sin ánimo de lucro, de utilidad común y con personería jurídica expedida por las secretarías de gobierno departamentales, organizadas para la prestación del servicio público para la gestión integral del riesgo contra incendio, los preparativos y atención de rescates en todas sus modalidades y la atención de incidentes con materiales peligrosos, en los términos del artículo segundo de la presente ley y con certificado de cumplimiento expedido por la dirección Nacional de Bomberos.

c) Los Bomberos Aeronáuticos: son aquellos cuerpos de bomberos especializados y a cargo de los explotadores públicos y privados de aeropuertos, vigilados por la Autoridad Aeronáutica Colombiana y organizados para la gestión integral del riesgo contra incendio, los preparativos y atención de rescates en todas sus modalidades y la atención de incidentes con materiales peligrosos y demás calamidades conexas propias del sector aeronáutico.

(...)

ARTÍCULO 37. RECURSOS POR INICIATIVA DE LOS ENTES TERRITORIALES. Los distritos, municipios y departamentos podrán aportar recursos para la gestión integral del riesgo contra incendio, los preparativos y atención de rescates en todas sus modalidades y la atención de incidentes con materiales peligrosos, en los siguientes términos.

a) De los Municipios

Los concejos municipales y distritales, a iniciativa del alcalde podrán establecer sobretasas o recargos a los impuestos de industria y comercio, impuesto sobre vehículo automotor, demarcación urbana, predial, de acuerdo a la ley y para financiar la actividad bomberil. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N°533 de 2015 y actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1. Activos

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

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

(...)

6.1.4. Ingresos

73. 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.

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

(...)

6.1.5. Gastos

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución 533 de 2015 y actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la 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

1.3. Transferencias

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

1.3.1. Reconocimiento

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

(...)

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, 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. (...)” (Subrayados fuera del texto).

Por último, 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:

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

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”.

5424-SUBVENCIONES: “Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico y sobre los cuales el tercero que los recibe no debe entregar nada a cambio”.

CONCLUSIONES

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Por su parte, 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.

De acuerdo con lo anterior y conforme a lo dispuesto en la Ley 1575 de 2012, la entidad que tiene el control de los recursos provenientes de la sobretasa bomberil es el Municipio, por tener este la potestad de crear sobretasas a los impuestos, y quien debe garantizar, a través de las instituciones Bomberiles, la gestión integral del riesgo contra incendio, los preparativos y atención de rescates en todas sus modalidades y la atención de incidentes con materiales peligrosos, constituyéndose este servicio en un servicio público esencial a cargo del Estado.

En consecuencia, los registros a realizar para la contabilización de la sobretasa bomberil son los que se señalan a continuación:

El Municipio registrará el valor liquidado por sobretasa bomberil debitando la subcuenta 130562-Sobretasa bomberil de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditando la subcuenta 410562-Sobretasa bomberil de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Cuando el Municipio recaude los recursos por la sobretasa bomberil debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 130562-Sobretasa bomberil de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

Ahora bien, la destinación de los recursos a las actividades que se financian con este tributo, se registrará dependiendo de: i) la clase de Cuerpo de Bomberos y ii) el convenio o contrato establecido entre el municipio o distrito y el Cuerpo de Bomberos. Para el efecto, según el caso, se realizará los siguientes registros:

a) Cuerpo de Bomberos Oficial

Con el documento o acto de administrativo donde se reconozca la entrega de la sobretasa bomberil al Cuerpo de Bomberos Oficial, el Municipio 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, el Cuerpo de Bomberos Oficial 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.

Con el giro de los recursos al Cuerpo de Bomberos Oficial, el Municipio debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, el Cuerpo de Bomberos Oficial cuando recibe los recursos provenientes de la sobretasa bomberil debitará la subcuenta que corresponda a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

b) Cuerpo de Bomberos Voluntarios o Bomberos Aeronáuticos

El reconocimiento se realizará conforme a las condiciones pactadas en el acuerdo, contrato o convenio suscrito entre el Municipio y el Cuerpo de Bomberos.

- Si las condiciones pactadas corresponden a la entrega de recursos sin contraprestación a terceros, el Municipio debitará la subcuenta 542490-Otras subvenciones por recursos transferidos a entidades de naturaleza privada de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 240290-Otras subvenciones por recursos transferidos a entidades de naturaleza privada de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

Con el giro de los recursos por sobretasa bomberil al Cuerpo de Bomberos se debitará la subcuenta 240290-Otras subvenciones por recursos transferidos a entidades de naturaleza privada de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y se acreditará la subcuenta que corresponda a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

- Si las condiciones pactadas corresponden a un contrato o convenio por la adquisición de servicios, el Municipio debitará la subcuenta y cuenta del gasto y la cuenta por pagar, según corresponda.

Con el giro de los recursos, el Municipio debitará la cuenta por pagar y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

El presente concepto contable deroga el concepto N°20202000055191 del 01 de octubre de 2020 dirigido a la doctora Argenis Reyes Prieto, Directora Técnica de Presupuesto y Contabilidad del Municipio de Chiquinquirá-Boyacá.

CONCEPTO No. 20221100002681 DEL 09-02-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Marco conceptual Cuentas por cobrar Inventarios Ingresos de transacciones sin contraprestación - Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las obras recibidas por impuestos, en virtud del artículo 238 de la ley 1819 de 2016.

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° 20210010067232 el 22 de diciembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De conformidad con la mesa de trabajo desarrollada el día 09 de diciembre de 2021 conjuntamente entre la CGN, Ministerio de Educación, Ministerio de Vivienda y DIAN Función Recaudadora, comedidamente me permito solicitar la expedición de un nuevo concepto que modifique y actualice el pronunciamiento de los Conceptos No 20182000030341 y 20172000058271 expedidos por la Contaduría General de la Nación, con el fin de que se especifique en forma detallada la operación recíproca de los bienes entregados a la nación por concepto del porcentaje destinado a financiar las obras de inversión social de que trata el Artículo 238 de la ley 1819 de 2016 y su reglamentación mediante decreto único reglamentario 1915 de 2017, artículos 1.6.5.2.3 y 1.6.5.4.1. (Obras ZOMAC) y poder tener claridad de la aplicación contable para las entidades del estado que deben registrar los activos y para la DIAN función Recaudadora quien no recibe los activos, pero si extingue las obligaciones del contribuyente, igualmente con el fin de tener claridad sobre la operación recíproca que deben reportar las entidades involucradas en su registro e informe trimestral a la CGN.

Me permito adjuntar los conceptos No 20182000030341 y 20172000058271 y los artículos 1.6.5.2.3 y 1.6.5.4.1. del DUR 1915 DE 2017.”

Al respecto, en la mesa de trabajo desarrollada el 9 de diciembre de 2021 se informó:

“1. La DIAN recibe una certificación por parte de los Ministerios sobre el recibido a satisfacción de las obras ejecutadas en el marco del artículo 238 de la Ley 1819 de 2016 y no recibe el bien. Con base en dicha certificación, la DIAN emite acto administrativo de extinción de la obligación tributaria.

2. El artículo 1.6.5.2.3. del DUR en materia tributaria designa a los Ministerios como las entidades del orden nacional competentes frente a cada tipo de proyecto que se ejecuta en el marco del artículo 238 de la Ley 1819 de 2016.

3. El artículo 1.6.5.4.1. del DUR en materia tributaria establece que la obligación tributaria de los contribuyentes que se acogieron a la modalidad de pago 1 de obras por impuestos se extinguirá cuando entregue la obra totalmente construida y en condiciones de uso. Para tal efecto, la entidad del orden nacional competente debe emitir certificado de recibido a satisfacción que contenga: identificación y nombre del contribuyente, fecha de entrega, valor de la obra, saldos no ejecutados y rendimientos financieros.

4. En atención a lo anterior, los funcionarios de la DIAN consideran que los Ministerios son las entidades que deben reconocer los bienes recibidos por la ejecución de estos proyectos.

5. Los funcionarios del MEN consideran que no debe reconocerse las obras recibidas en la contabilidad del Ministerio, dado que no asume riesgos ni ventajas frente a los bienes construidos y, por lo tanto, no se cumplen los criterios de reconocimiento de un activo.

6. Los funcionarios del MVCT consideran que no debe reconocerse las obras recibidas en la contabilidad del Ministerio, dado que no son los beneficiarios finales de las obras ni se van a obtener beneficios relacionados con dichos bienes.

7. Por parte del MEN, se presenta un acta de la interventoría en la que se informa que un municipio es el responsable del bien y lo incorporará a su patrimonio. Lo anterior, con el fin de sustentar la posición de que no se deben reconocer estos bienes en la contabilidad del Ministerio. Además, los funcionarios de la DIAN aclaran que esa acta no forma parte de los documentos recibidos con la certificación.

8. Por parte de la DIAN no se conoce el beneficiario final del bien ni la destinación de este, dado que solamente se recibe certificado emitido por la entidad del orden nacional competente, junto con una certificación de la fiducia sobre los saldos y rendimientos financieros.

(...)

10. El artículo 1.6.5.3.5.3. del DUR en materia tributaria define el proceso de entrega de la obra por parte del contribuyente y el interventor a la entidad nacional competente, y el artículo 1.6.5.3.5.4. del DUR en materia tributaria establece que la entidad del orden nacional competente debe realizar la entrega del bien al municipio, departamento o entidad beneficiaria del proyecto.”

CONSIDERACIONES

El Decreto de Presidencia de la República de Colombia N° 1915 de 2017, mediante el cual se adiciona el título 5 de la parte 6 del libro 1 al Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, para reglamentar el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016, establece:

“(…)

CAPÍTULO 2: Del banco de proyectos de inversión en las Zonas Más Afectadas por el Conflicto Armado -ZOMAC

(…)

ARTÍCULO 1.6.5.2.3. Entidad nacional competente frente a los proyectos. Para efectos de lo establecido en el presente título, las entidades nacionales competentes, según el objeto del proyecto, serán las siguientes:

1. Infraestructura vial: El Ministerio de Transportes
2. Educación pública: El Ministerio de Educación Nacional.
3. Salud pública: El Ministerio de Salud y Protección Social.
4. Agua potable o alcantarillado: El Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio.
5. Energía: El Ministerio de Minas y Energía.

En consecuencia, los Ministerios de que trata el presente artículo podrán ejercer directamente o delegar en las entidades adscritas o vinculadas las funciones de que trata el presente título.

CAPÍTULO 3: Procedimiento para el desarrollo de las Obras por Impuestos

(…)

SECCIÓN 5: Etapa de ejecución y entrega del proyecto

(…)

ARTÍCULO 1.6.5.3.5.3. Entrega y recepción de la obra. Cumplidos los términos inicialmente previstos en el cronograma y/o de los correspondientes a las ampliaciones, la gerencia del proyecto en conjunto con el contribuyente, realizaran entrega formal y material de la obra construida y en disposición para su uso y/o funcionamiento a la entidad nacional competente, adjuntando el informe final de la interventoría, para que esta certifique el recibo a satisfacción.

Cuando el proyecto incluya el mantenimiento de la obra, el contribuyente podrá realizar entrega del proyecto cuando la obra esté en disposición para su uso y/o funcionamiento, y posteriormente realizar entregas correspondientes al mantenimiento realizado con la periodicidad establecida en el cronograma del proyecto.

Con cada entrega, la interventoría deberá expedir el certificado de recibido a satisfacción, señalando el valor correspondiente a la obra o mantenimiento recibido, y realizar la respectiva entrega a la entidad nacional competente.

En cualquier caso, la entidad nacional competente deberá informar a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN la entrega realizada, adjuntando el certificado de recibido a satisfacción por parte del interventor.

PARÁGRAFO. Las entidades nacionales competentes deberán reglamentar mediante resolución los criterios, requisitos y estándares mínimos que deberán cumplir las obras para ser recibidas.

ARTÍCULO 1.6.5.3.5.4. Entrega de la obra por la entidad nacional competente. La entidad nacional competente realizara la entrega de la obra al departamento, municipio o entidad que corresponda, conforme se defina en el correspondiente proyecto, para ser dispuesta a la prestación del servicio o el ejercicio de la competencia, de acuerdo con las normas que gobiernen la materia.

Cuando la entidad nacional competente haga entrega de la obra al departamento, municipio o entidad que corresponda, en el acta de entrega se definirán las responsabilidades de quienes reciben las obras.

(...)

CAPÍTULO 4: Extinción de la obligación tributaria en el mecanismo de pago -Obras por Impuestos

ARTÍCULO 1.6.5.4.1. Extinción de la obligación tributaria bajo la modalidad de pago 1. La obligación tributaria de las personas jurídicas que se acogieron a la modalidad de pago 1 se extinguirá en la fecha en que se produzca la entrega de la obra totalmente construida y en disposición para su uso y/o funcionamiento, junto con la conformidad de la debida satisfacción por parte del interventor.

Para ello, la entidad nacional competente enviara a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN la certificación de entrega de la obra totalmente construida y en disposición para su uso y/o funcionamiento, junto con la conformidad de la debida satisfacción por parte del interventor, dentro de los diez (10) días siguientes a la entrega de la misma. El certificado contendrá:

1. La identificación y nombre del contribuyente que optó por la forma de pago Obras por Impuestos.
2. La fecha en que el contribuyente entregó la obra totalmente construida y en funcionamiento.
3. El valor de la obra construida.
4. Los saldos no ejecutados y los rendimientos financieros conforme con la certificación emitida por la Fiduciaria.

(...)

ARTÍCULO 1.6.5.4.4. Procedimiento para extinción de la obligación vinculada a obras por impuestos en la modalidad de pago 1. Una vez recibida por la Dirección de Gestión de Ingresos de la Unidad

Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN la certificación de la obra totalmente construida y en disposición para su uso y/o funcionamiento, expedida por la entidad nacional competente, está la remitirá dentro de los cinco (5) días siguientes a la Dirección Seccional del domicilio del contribuyente, para que se profiera el acto administrativo de extinción de la obligación tributaria vinculada a obras por impuestos.”

En lo relacionado con 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 sus modificaciones, en particular la actualización realizada por la Resolución 211 de 2021, define:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

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

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en particular la actualización realizada por la Resolución 211 de 2021, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVO

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

(...)

2.5. Baja en cuentas

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

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

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

(...)

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 y bienes expropiados.” (Subrayado fuera de texto)

El Concepto N° 20172000058271, del 15 de septiembre de 2017, mediante el cual se estableció el tratamiento contable del porcentaje destinado a financiar las obras de inversión social del que trata el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016, concluye:

“(…)

Una vez la obra de infraestructura esté totalmente construida, a disposición para su uso y/o funcionamiento y con el visto bueno del interventor del proyecto, dentro de los términos previstos en el cronograma, salvo se presenten circunstancias de fuerza mayor y justificadas que afecten el respectivo cronograma y en donde se vea la necesidad de adelantar prórrogas en cuyo caso se requerirá el aval de la autoridad competente, la DIAN disminuirá la subcuenta y cuenta que corresponda, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL y su contrapartida será el activo construido el cual estará a nombre de la Nación.

Si el activo producto del proyecto va a trasladarse a una entidad pública, la DIAN registrará el gasto por transferencia y dará de baja al activo. Por su parte, la entidad pública beneficiaria reconocerá el activo y un ingreso por transferencias.

(...)

El anterior procedimiento está sujeto a cambios, en la medida en que la reglamentación de la Ley efectúe precisiones a aspectos que no logren dilucidarse en el contexto del artículo 238 de la Ley 1819 de 2016.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se modifica el Concepto N° 20172000058271, del 15 de septiembre de 2017, en relación con el tratamiento contable que se debe aplicar al momento de recibir las obras de las que trata el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016 y la extinción de la obligación tributaria respectiva, teniendo en cuenta lo siguiente:

El Marco Conceptual define como activo a aquellos recursos controlados por la entidad, producto de un suceso pasado, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos en el futuro. En particular, el control de los recursos hace referencia a la capacidad de la

entidad para definir su uso o destinación y para restringir el acceso de terceros a este.

En este sentido, para definir si una entidad controla un recurso, 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 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.

Al respecto, es importante señalar que la titularidad legal no es suficiente para determinar que la entidad controla un activo, toda vez que, bajo el principio de esencia sobre forma, debe primar la esencia económica sobre la forma legal de los hechos económicos. Por lo tanto, es necesario realizar un análisis integral de los aspectos enlistados en el párrafo anterior, junto con los aspectos adicionales que se consideren pertinentes para el hecho en cuestión.

Dentro de los aspectos señalados por el Marco Conceptual, se destaca el análisis sobre los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, que están relacionados con: 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.

Aunado a lo anterior, la Norma de Inventarios define que se deben reconocer como tal, aquellos bienes tangibles que, entre otros, serán distribuidos de manera gratuita.

Por su parte, el Decreto 1915 de 2017 asigna funciones a las entidades nacionales competentes en el proceso de recepción a satisfacción de las obras de que trata el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016, que se relacionan con la verificación de cumplimiento de los compromisos del contribuyente y la emisión de los certificados respectivos, así como la recepción de la obra del contribuyente y la entrega a la entidad beneficiaria.

Bajo este contexto, las entidades nacionales competentes asumen los riesgos significativos inherentes a la titularidad jurídica de la obra producto de los proyectos de inversión para las ZOMAC, durante el periodo que transcurra entre la recepción de la obra del contribuyente y la entrega a la entidad beneficiaria. Por lo tanto, las entidades nacionales competentes deben reconocer la obra recibida, mediante el débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y el crédito en la subcuenta 472290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO.

Por su parte, la DIAN, una vez se configuren las condiciones establecidas en el artículo 1.6.5.4.1. del Decreto 1625 de 2016, dará de baja en cuentas la cuenta por cobrar relacionada, mediante un débito de la subcuenta 572290-Otras operaciones sin flujo de efectivo de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y un crédito de la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, en la que tenga reconocida la obligación tributaria, por el valor certificado por la entidad nacional competente.

Cuando se realice la entrega a la entidad beneficiaria, la entidad nacional competente debitará la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA. Simultáneamente, la entidad beneficiaria de la obra debitará la subcuenta y cuenta del grupo en el que se deba clasificar el bien recibido de la clase 1-ACTIVO y acreditará la subcuenta 442807-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo recibidos de entidades de gobierno de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Así las cosas, se deben reportar como operaciones recíprocas las siguientes dos transacciones: i) el gasto por operaciones sin flujo de efectivo reconocido por la DIAN y el ingreso por operaciones sin flujo de efectivo reconocido por las entidades nacionales competentes; y ii) el gasto por transferencia reconocido por las entidades nacionales competentes y el ingreso por transferencia reconocido por las entidades beneficiarias.

CONCEPTO No. 20221100002751 DEL 10-02-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para dar de baja en cuentas de bienes inservibles que no tienen depreciación individual.

Doctora
 ASTRID HELENA CHAVARRÍA CORREA
 Alcaldesa Municipal
 Municipio de Toledo
 Toledo, 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°20210010067452 del 23 de diciembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La actual Administración Municipal de Toledo Antioquia, se permite solicitar concepto contable y jurídico sobre el deber actuar con respecto a la siguiente situación:

Dentro del Grupo de Propiedades, planta y equipo del Municipio de Toledo, se encuentran unos bienes muebles (equipos tecnológicos, equipos eléctricos, muebles y enseres, entre otros), adquiridos por el Municipio en vigencias anteriores, a los cuales no se les ha realizado la depreciación durante su vida útil, por lo que no se ha realizado el proceso de depuración que permita dar de baja a los bienes devolutivos que se encuentran en estado inservible.

Desde el 2013, la entidad adquirió el sistema contable, presupuestal y financiero, para ese momento el Municipio ya tenía un sin número de activos en uso y vinculados al sistema a partir de este tiempo, sin embargo a dichos bienes no se les ha realizado medición posterior, en este momento la institución posee varios activos obsoletos y en estado crítico para el uso, a la fecha estos bienes conservan el mismo valor ingresado desde la adquisición del sistema por lo que se tienen los mismos saldos globales. A nivel contable se ha ingresado una depreciación global sobre el total de los bienes, toda vez que no se observa en los registros contables la medición posterior a nivel individual.

Por lo anteriormente expuesto, solicitamos el concepto sobre:

¿Cuál debería ser el procedimiento para dar salida o de baja a los activos que se encuentran en Propiedades, planta y equipo los cuales no tienen depreciación individual durante su vida útil?”

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”.

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N°533 de 2015 y actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

18. La utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a la rendición de cuentas, a la toma de decisiones ni al control.

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(..)

6.1.1. Activos

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución 533 de 2015 y actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

(...)

10.3. Medición posterior

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.

(...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo”. (Subrayado fuera del texto).

Por último, 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:

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”.

1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR): “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 del servicio recuperable o el valor recuperable, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación”.

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. (...)”.

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 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 Toledo-Antioquia.

Ahora bien, al preparar información financiera de propósito general, la entidad deberá tener en cuenta las características cualitativas fundamentales que dicha información debe cumplir para que sea útil a sus usuarios, estas son la Relevancia, que expresa que la información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios, y la Representación fiel, que contempla que la información financiera debe representar los hechos económicos en forma completa, neutral y libre de error significativo.

En línea con lo anterior, con respecto a su inquietud referente a la depreciación de los bienes, como la entidad tiene calculada una depreciación global de estos, deberá proceder a efectuar el cálculo de la depreciación individual de cada uno de los bienes y reclasificar la depreciación global a cada uno de los bienes identificados.

Ahora bien, 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. Por lo tanto, un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros.

En consecuencia, 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), un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 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, y la diferencia se registrará debitando la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

CONCEPTO No. 20221100003191 DEL 14-02-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Tratamiento contable para dar de baja en cuentas de bienes inservibles que no tienen depreciación individual.

Doctora
 ASTRID HELENA CHAVARRÍA CORREA
 Alcaldesa Municipal
 Municipio de Toledo
 Toledo, 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°20210010067452 del 23 de diciembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La actual Administración Municipal de Toledo Antioquia, se permite solicitar concepto contable y jurídico sobre el deber actuar con respecto a la siguiente situación:

Dentro del Grupo de Propiedades, planta y equipo del Municipio de Toledo, se encuentran unos bienes muebles (equipos tecnológicos, equipos eléctricos, muebles y enseres, entre otros), adquiridos por el Municipio en vigencias anteriores, a los cuales no se les ha realizado la depreciación durante su vida útil, por lo que no se ha realizado el proceso de depuración que permita dar de baja a los bienes devolutivos que se encuentran en estado inservible.

Desde el 2013, la entidad adquirió el sistema contable, presupuestal y financiero, para ese momento el Municipio ya tenía un sin número de activos en uso y vinculados al sistema a partir de este tiempo, sin embargo a dichos bienes no se les ha realizado medición posterior, en este momento la institución posee varios activos obsoletos y en estado crítico para el uso, a la fecha estos bienes conservan el mismo valor ingresado desde la adquisición del sistema por lo que se tienen los mismos saldos globales. A nivel contable se ha ingresado una depreciación global sobre el total de los bienes, toda vez que no se observa en los registros contables la medición posterior a nivel individual.

Por lo anteriormente expuesto, solicitamos el concepto sobre:

¿Cuál debería ser el procedimiento para dar salida o de baja a los activos que se encuentran en Propiedades, planta y equipo los cuales no tienen depreciación individual durante su vida útil?”

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”.

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N°533 de 2015 y actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

18. La utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a la rendición de cuentas, a la toma de decisiones ni al control.

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(..)

6.1.1. Activos

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución 533 de 2015 y actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

(...)

10.3. Medición posterior

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.

(...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo”. (Subrayado fuera del texto).

Por último, 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:

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”.

1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR): “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 del servicio recuperable o el valor recuperable, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación”.

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. (...)”.

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 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 Toledo-Antioquia.

Ahora bien, al preparar información financiera de propósito general, la entidad deberá tener en cuenta las características cualitativas fundamentales que dicha información debe cumplir para que sea útil a sus usuarios, estas son la Relevancia, que expresa que la información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios, y la Representación fiel, que contempla que la información financiera debe representar los hechos económicos en forma completa, neutral y libre de error significativo.

En línea con lo anterior, con respecto a su inquietud referente a la depreciación de los bienes, como la entidad tiene calculada una depreciación global de estos, deberá proceder a efectuar el cálculo de la depreciación individual de cada uno de los bienes y reclasificar la depreciación global a cada uno de los bienes identificados.

Ahora bien, 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. Por lo tanto, un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros.

En consecuencia, 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), un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 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, y la diferencia se registrará debitando la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

CONCEPTO No. 20221100004161 DEL 17-02-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Marco conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los servicios y bienes fungibles del Fondo Territorial de Seguridad y Convivencia Ciudadana consumidos por la Fuerza Pública y otros organismos de seguridad del Estado.

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° 20210010068562 el 31 de diciembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De acuerdo con lo establecido en la ley 418 del 26 de diciembre de 1997 reglamentada en el Decreto 399 del 14 de febrero de 2011, el Municipio de Medellín creó el Fondo Cuenta Territorial de Seguridad y Convivencia Ciudadana – FONSET. De acuerdo a la normatividad antes mencionada los recursos del FONSET se deben destinar exclusivamente en actividades relacionadas con temas de Seguridad y Convivencia.

En el marco de lo anterior el Municipio designa recursos de este fondo para la adquisición de servicios y fungibles como: Combustible, alimentación, capacitación, mantenimiento de instalaciones, arrendamiento, servicios públicos, entre otros, sin embargo dichos servicios y fungibles son consumidos directamente por los diferentes organismos de seguridad como Policía Nacional, Fiscalía, Ejército(sic) Nacional, entre otros.

El Municipio de Medellín como administrador del FONSET es quien ejecuta los recursos y desarrolla todo el proceso contractual. Actualmente el Municipio en el momento que realiza la contratación y adquiere el servicio o fungible reconoce el gasto en sus estados financieros en la cuenta del gasto que corresponda según el servicio obtenido, o en la cuenta 511144 Apoyo Operaciones militares y de policía.

Consulta: Los organismos de seguridad deben reconocer como ingreso sin contraprestación los servicios y fungibles consumidos?

En caso de que su respuesta sea afirmativa, como(sic) debería ser el procedimiento contable en el Municipio de Medellín?, dado que este es el ejecutor de los recursos y por lo tanto los servicios y fungibles consumidos están reconocidos como un gasto del Municipio a nombre del proveedor del servicio o fungible”.

CONSIDERACIONES

El artículo 119 del CAPÍTULO II. FINANCIACIÓN DE LOS FONDOS DE SEGURIDAD de la Ley 418 de 1997, modificado por el artículo 6º de la Ley 1421 de 2010 y adicionado por el artículo 19º de la Ley 2126 de 2021, establece:

“ARTÍCULO 119. 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”. (Subrayado fuera del texto)

Mediante el Acuerdo 63 de 2012 por medio del cual se crea y reglamenta el Fondo Territorial de Seguridad y Convivencia Ciudadana del Municipio de Medellín – FONSET y se dictan otras disposiciones, el Concejo de Medellín acordó:

“ARTÍCULO PRIMERO: Creación. Créase el Fondo Territorial de Seguridad y Convivencia Ciudadana del Municipio de Medellín – FONSET- para el Municipio de Medellín.

ARTÍCULO SEGUNDO: Naturaleza Jurídica. El Fondo Territorial de Seguridad y Convivencia Ciudadana del Municipio de Medellín – FONSET es un fondo cuenta administrado como una cuenta especial sin personería jurídica. Su administración y ordenación del gasto corresponde al Alcalde, quien podrá delegar esta responsabilidad en el Secretario de Seguridad o quien haga sus veces.

ARTÍCULO TERCERO: Objetivo del Fondo. El objetivo del Fondo es administrar, recaudar y canalizar recursos para efectuar gastos e inversiones para propiciar condiciones de seguridad y convivencia para garantizar el orden público, en el marco de la Política y Estrategia Municipal de Seguridad y Convivencia Ciudadana.

(...)

Los recursos deben asignarse de manera adecuada para cumplir su objetivo de manera efectiva, con el propósito de invertir, destinar y ejecutar los recursos en la adopción de medidas destinadas a la

Seguridad y Convivencia de Medellín, de conformidad con la Política y el Plan Integral de Seguridad y Convivencia.

(...)

ARTÍCULO QUINTO: Asignación. Los recursos del Fondo se deberán destinar prioritariamente a los programas y proyectos a través de los cuales se ejecute la Política y Estrategia Municipal de Seguridad y Convivencia Ciudadana". (Subrayado fuera del texto)

Respecto de la normativa contable, el numeral 6.1. Definición de los elementos de los estados financieros, del del Marco Normativo 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.

(...)

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)

La Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación 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:

”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

Con base en las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Respecto a los recursos de los Fondos de Seguridad y Convivencia Ciudadana de los que trata el artículo 119 de la Ley 418 de 1997, estos son distribuidos de acuerdo con las necesidades de seguridad y convivencia en materia de dotación, pie de fuerza, actividades de prevención, proyección y todas aquellas que permitan la gobernabilidad local, en el marco de la política y estrategia de seguridad y convivencia ciudadana establecida por cada departamento o municipio, en tanto que su administración y ordenación del gasto corresponde a la labor del Alcalde, el Secretario de Seguridad o quien haga sus veces.

Ahora bien, conforme al Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, 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, 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.

A su vez, los ingresos de transacciones sin contraprestación corresponden a recursos que recibe la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido, incluidos aquellos recursos que se reciben de otras entidades públicas.

Por otra parte, se reconocen como activos los recursos controlados que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Por lo anterior y dado que ni los servicios ni los bienes fungibles satisfacen la definición de activo, no procede su reconocimiento como ingresos de transacciones sin contraprestación por parte de la Fuerza Pública u otros organismos de seguridad del Estado. En consecuencia, la Alcaldía continuará reconociendo los servicios y bienes fungibles como gasto atendiendo la naturaleza de los mismos.

CONCEPTO No. 20221100008061 DEL 24-02-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Ingresos por transferencias - Marco conceptual
	SUBTEMAS	Causación última doceava - Recursos del Sistema General de Participaciones (SGP)

Doctor
 JHON JAIRO TRUJILLO CAMPO
 Contador
 Municipio La Argentina
 La Argentina, 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°20221400003042 el 25 de enero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En el entendido que el DOCUMENTO DE DISTRIBUCIÓN DE LOS RECURSOS SGP - ÚLTIMA DOCEAVA 2021, fue expedido el pasado 13 de enero de 2021 (sic), debemos dejar causado a 31 de diciembre de 2021? En este caso teniendo en cuenta que a 31 de diciembre aún no conocíamos los valores, igual debemos aplicar el principio de causación?

Igual estamos a la espera de las cuentas recíprocas del ministerio de hacienda, pero aún no han sido publicadas”.

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, actualizado según la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable”.

Por su parte el Instructivo N° 001 del 24 de diciembre de 2021, instrucciones relacionadas con el cambio del periodo contable 2021 -2022, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación y otros asuntos del proceso contable sujeto al Marco Normativo de Gobierno, señala:

“2.3.10. Recursos del Sistema General de Participaciones (SGP)

Las entidades que por mandato legal transfieran y/o reciban recursos del Sistema General de Participaciones reconocerán la última doceava participación del año en el periodo contable al cual corresponda la misma, en cumplimiento del principio de devengo o causación”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Para la preparación de la información financiera se deberán observar las pautas que orientan el proceso contable, en especial el principio de Devengo donde la entidad reconoce los hechos económicos en el momento en que suceden, es decir, cuando surgen los derechos y obligaciones o cuando el hecho económico incida en los resultados del periodo contable.

Así las cosas, las entidades que por mandato legal transfieran y/o reciban recursos del Sistema General de Participaciones (SGP) deben reconocer la última doceava participación del año en el periodo contable al cual corresponda la misma, en cumplimiento del principio de devengo o causación y de acuerdo con el Instructivo N°001 del 24 de diciembre de 2021 citado en las consideraciones.

CONCEPTO No. 20221100018591 DEL 01-04-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los recursos girados por una Entidad Pública del nivel nacional a un Fondo de Servicios Educativos, y de los activos comprados con dichos recursos.

Señor (a)
Jamundí, 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° 20221400011422 el 03 de marzo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Un Fondo Educativo el cual es un Ente agregado de un Municipio, recibe recursos de un Ente Público de nivel nacional, con estos recursos compra activos, pero los activos no quedan siendo propiedad del Ente Educativo sino que quedan de propiedad del Municipio, pero su uso es del Ente Educativo.

Por lo anterior requiero de su concepto para la contabilización de cada una de las etapas, como son:

El Fondo Educativo:

- * Cuando recibe los recursos en efectivo del Ente Público Nacional
- * Cuando realiza la compra de los activos (con los recursos recibidos del Ente Público Nacional) pero teniendo presente que estos activos solo quedan bajo su administración pero de propiedad y control del Municipio.

El Municipio:

- * Registrar el activo que compro el Fondo Educativo (Entidad agregada)”.

Mediante correo electrónico enviado el 11 de marzo de 2022 a la dirección activosalcali@gmail.com, se solicitó ampliación de la información, pero a la fecha no se ha recibido respuesta. Por lo anterior, la respuesta a su solicitud se efectuará en términos generales.

CONSIDERACIONES

Los artículos 11 y 12 del capítulo 3° 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 (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:

“CAPITULO III De las instituciones educativas, los rectores y los recursos

(...)

Artículo 11. Fondos de Servicios Educativos. Las instituciones educativas estatales podrán administrar Fondos de Servicios Educativos en los cuales se manejarán los recursos destinados a financiar gastos distintos a los de personal, que faciliten el funcionamiento de la institución.

Artículo 12. Definición de los Fondos de Servicios Educativos. Las entidades estatales que tengan a su cargo establecimientos educativos deben abrir en su contabilidad una cuenta para cada uno de ellos, con el propósito de dar certidumbre a los Consejos Directivos acerca de los ingresos que pueden esperar, y facilitarles que ejerzan, con los rectores o directores, la capacidad de orientar el gasto en la forma que mejor cumpla los propósitos del servicio educativo dentro de las circunstancias propias de cada establecimiento. Esa cuenta se denomina “Fondo de Servicios Educativos”.

Los reglamentos, teniendo en cuenta las diferencias entre los establecimientos urbanos y entre estos y los rurales, dirán qué tipo de ingresos, gastos y bienes pueden manejarse a través de tal cuenta; y en dónde y cómo se mantendrán los bienes que se registren en ella, ciñéndose a la Ley Orgánica del Presupuesto y a esta Ley, en cuanto sean pertinentes.

(...)”. (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, la sección 3° del capítulo 6° del Decreto Único Reglamentario del Sector Educación 1075 de 2015, expresa en los siguientes artículos:

“SECCIÓN 3 Fondo de Servicios Educativos de los establecimientos educativos estatales

ARTÍCULO 2.3.1.6.3.4. Ordenación del gasto. Los fondos de servicios educativos carecen de personería jurídica. El rector o director rural es el ordenador del gasto del Fondo de Servicios Educativos y su ejercicio no implica representación legal.

(...)

ARTÍCULO 2.3.1.6.3.8. Presupuesto de ingresos. Contiene la totalidad de los ingresos que reciba el establecimiento educativo a través del Fondo de Servicios Educativos sujetos o no a destinación específica. Se clasificará en grupos con sus correspondientes ítems de ingresos de la siguiente manera:

1. Ingresos operacionales. Son las rentas o recursos públicos o privados de que dispone o puede disponer regularmente el Fondo de Servicios Educativos del establecimiento, los cuales se obtienen por utilización de los recursos del establecimiento en la prestación del servicio educativo, o por la explotación de bienes y servicios.

En aquellos casos en que los ingresos operacionales sean por la explotación de bienes de manera permanente, debe sustentarse con estudio previo que garantice la cobertura de costos y someterse a aprobación de la entidad territorial.

Cuando la explotación del bien sea eventual debe contar con la autorización previa del consejo directivo y quien lo usa deberá restituirlo en las mismas condiciones que le fue entregado.

2. Transferencias de recursos públicos. Son los recursos financieros que las entidades públicas de cualquier orden y sin contraprestación alguna deciden girar directamente al establecimiento educativo a través del Fondo de Servicios Educativos.

3. Recursos de capital. Son aquellas rentas que se obtienen eventualmente por concepto de recursos de balance, rendimientos financieros, entre otros.

(...)

ARTÍCULO 2.3.1.6.3.11. Utilización de los recursos. Los recursos sólo pueden utilizarse en los siguientes conceptos, siempre que guarden estricta relación con el Proyecto Educativo Institucional:

1. Dotaciones pedagógicas del establecimiento educativo tales como mobiliario, textos, libros, materiales didácticos y audiovisuales, licencias de productos informáticos y adquisición de derechos de propiedad intelectual.

(...)

3. Adquisición de los bienes de consumo duradero que deban inventariarse y estén destinados a la producción de otros bienes y servicios, como muebles, herramientas y enseres, equipo de oficina, de labranza, cafetería, mecánico y automotor.

(...)

ARTÍCULO 2.3.1.6.3.15. Manejo de tesorería. Los recursos del Fondo de Servicios Educativos se reciben y manejan en una cuenta especial a nombre del Fondo de Servicios Educativos, 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.

La función de tesorería o pagaduría del Fondo no puede ser ejercida por el personal docente o directivo docente, y debe estar amparada por una póliza de manejo equivalente por lo menos al valor

de lo presupuestado en el año inmediatamente anterior. El retiro de recursos requerirá la concurrencia de al menos dos firmas, una de las cuales deberá ser la del rector o director rural en su calidad de ordenador del gasto. (...)” (Subrayados fuera de texto)

Respecto a la normativa contable, el numeral 1 del artículo 5° de la Resolución 195 del 2021 “por la cual se modifica el artículo 5° de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 2° de la Resolución 156 de 2018, en relación con el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública”, indica:

“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”.

El párrafo del artículo 2° de la Resolución 620 del 2015 “por la cual se incorpora el Catálogo General de Cuentas al Marco normativo para entidades de gobierno”, establece:

“Parágrafo. Cuando las entidades sujetas a la Resolución 533 de 2015 organicen el proceso contable a través de unidades o centros de responsabilidad contable, estos aplicarán, integralmente, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución para el registro de sus operaciones y la entidad definirá un procedimiento interno conducente a la eliminación de la totalidad de las operaciones entre dichas unidades o centros de responsabilidad, cuando deba presentar información como una sola entidad”.

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, en el numeral 6.1.1. Activos, establece:

“6.1.1. Activos

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

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

(...)

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

(...)

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

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, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, indica lo siguiente:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin 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 y bienes expropiados.

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, salvo que esta esté sujeta a condiciones, caso en el cual se reconocerá un pasivo. (...)”.
(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Considerando las disposiciones de la Ley 715 de 2001 y el Decreto 1075 de 2015, así como de la normativa contable que regula el tema, es importante recalcar que: (i) los Fondos de Servicios Educativos carecen de personería jurídica; (ii) dichos fondos son cuentas creadas dentro de la contabilidad de la entidad estatal, y en estos se manejan los recursos para el funcionamiento de la institución; y (iii) las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores están bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, las cuales integrarán a su información la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados.

Por lo anterior, se procede a dar respuesta a su consulta de la siguiente manera:

Cuando la Entidad Pública del nivel nacional expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación para con el Fondo de Servicios Educativos, en la contabilidad del Municipio se debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y se acreditará la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 44-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.

Con el giro de los recursos al Fondo de Servicios Educativos, se debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Ahora bien, con respecto a los bienes comprados con los recursos girados por parte de la Entidad Pública del nivel nacional, se deberá revisar si cumplen con los criterios de reconocimiento de un activo y, si es el caso, proceder a su registro, para lo cual, en la contabilidad del Municipio se debitará la subcuenta y cuenta de acuerdo con su naturaleza y se acreditará la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Con el pago de la obligación, se debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acreditará la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

CONCEPTO No. 20221100018651 DEL 01-04-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual
	SUBTEMA	Reconocimiento de activos

Doctora
ANA LUCÍA CÓRDOBA VELÁSQUEZ
Secretaria general
Corporación Autónoma Regional 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° 20220010008172 el 16 de febrero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) si en los sistemas de información financiera se deben registrar los bienes inmuebles que se encuentran en trámite de legalización a terceros, esto es, predios que legalmente son de una entidad pública pero que la misma no ostenta algún tipo de dominio o posesión sobre los inmuebles en cuestión”.

Mediante correo electrónico enviado por Lucely Parra Loaiza, Profesional Especializado - Recursos Físicos, el 8 de marzo de 2022, amplía el contexto de la consulta indicando: “La CARDER como autoridad ambiental en ocasiones adquiere predios ubicados en las laderas de los ríos por tratarse de zonas de protección, dichos predios a su vez con frecuencia están en zonas suburbanas vulnerables a asentamientos ilegales de personas, hace aproximadamente 20 años la CARDER reubicó algunas personas que estaban en estas laderas del río a otros predios también de propiedad de la CARDER pero en una zona un poco más apartada del riesgo directo, con el pasar de los años estas personas ya presentan un derecho adquirido frente a la propiedad de dichos predios, por lo cual se tiene la voluntad de transferir el dominio a quienes los están ocupando, como alternativa de solución teniendo en cuenta que la CARDER como entidad pública no puede entregar a ningún título bienes inmuebles a persona particulares, se tiene como opción transferir los bienes al Instituto de Desarrollo Municipal de Dosquebradas (Entidad pública) quien tiene el recurso y la facultad para legalizar los predios a las personas que los habitan, por lo anterior la pregunta se enfoca en sí la CARDER debe registrar estos predios en su contabilidad (porque actualmente no están registrados y nunca han estado registrados) considerando que no se tiene dominio de ellos, no se tiene un beneficio actual ni futuro y por el contrario se espera que prontamente ya no están más a nombre de la CARDER”. (Subrayado fuera de texto)

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 533 de 2015 y actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, en el numeral 6.1.1 Activos, establece:

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

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

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

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

57. Los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos pasados. 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.

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

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

(...)

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye:

La CARDER debe atender los requerimientos establecidos en el numeral 6.1.1 Activos, contenido en el Marco Conceptual de las Entidades de Gobierno, para el reconocimiento de los activos, esto es: i) el control, ii) la generación de beneficios económicos o potencial de servicio, y iii) que provenga de sucesos pasados. Adicionalmente, el control del activo se obtiene no solo desde la titularidad legal sino también con aspectos como: a) quién asume los riesgos significativos inherentes al bien, b) la capacidad de definir el uso y destinación del bien, c) el acceso al recurso o su capacidad restringirlo, y d) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o su capacidad de generar beneficios económicos.

Por lo tanto, si la entidad hace 20 años reubicó a terceros en unos predios, perdiendo el control del bien, como lo indica en su consulta, y además tiene la intención de transferir la propiedad legal del bien a otra entidad pública, con el fin de que esta los entregue a terceros, por lo que su propósito no es recuperar el control del bien, no realizará el reconocimiento de estos predios como activo en sus estados financieros.

Ahora bien, respecto al reconocimiento contable de los bienes inmuebles que se encuentran en trámite de legalización a terceros, dado que la entidad tiene la titularidad legal estos bienes, registrará este hecho 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); y revelará dicha información en las notas a los estados financieros, la anterior situación se aplicará hasta el momento en que se haga efectivo el traspaso de la titularidad de los bienes.

CONCEPTO No. 20221100019911 DEL 12-04-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías.
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los intereses de mora liquidados por el incumplimiento en el pago de las regalías, y creación de un auxiliar para el registro de dichos intereses.

Doctora
DANIELA 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° 20220010009662 el 04 de marzo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se 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 para el registro del cálculo de los intereses de mora de la cartera de regalías que la agencia cobra a los operadores por incumplimiento de sus obligaciones, esta Agencia pone a su consideración los siguientes cuestionamiento;

¿Cuál sería la dinámica contable para el registro del cálculo de los intereses de mora correspondientes a la cartera de regalías por incumplimiento de los operadores?

(...) solicitamos su colaboración en la creación del auxiliar con el concepto de intereses de mora a la subcuenta 240790-otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-recursos a favor de terceros”.

En los literales b) y c) del radicado N° 2-2021-008130 del 7 de mayo de 2021, adjunto a la consulta, el Ministerio de Minas y Energía indica lo siguiente:

“B. Consideraciones

Las disposiciones citadas permiten señalar lo siguiente:

1. Tanto la ANH y la ANM tienen a su cargo la función administrativa de recaudo o recepción de las regalías y compensaciones liquidadas en favor del Sistema General de Regalías (SGR), cualquiera sea su forma de pago (en dinero, en especie, o mediante obras de infraestructura o proyectos acordados directamente entre las entidades territoriales).

2. Las entidades públicas que de manera permanente tengan a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas y que dentro de estas tengan que recaudar rentas o caudales públicos:

a) Deben establecer el Reglamento Interno del Recaudo de Cartera.

(...)

3. La ANH mediante Resolución 972 de 2016 adoptó el Reglamento Interno de Cobro, Recaudo, Provisión y Castigo de la Cartera de la Agencia Nacional de Hidrocarburos que tiene por objetivo “establecer las reglas, procedimientos, condiciones, competencia funcional, etapas de cobro, criterios de clasificación de cartera y demás funciones, así como las acciones para adelantar el desarrollo del cobro persuasivo y coactivo, recaudo, provisión y castigo de la Cartera de la Agencia Nacional de Hidrocarburos - ANH”.

Asimismo, dicho Reglamento definió como cartera, “los derechos de cobro de la ANH, originados en desarrollo de sus funciones, cualquiera sea el concepto que los origine, los valores conexos a su liquidación, tales como intereses, sanciones, multas y demás derechos por las operaciones ejecutadas”.

CONSIDERACIONES

Los artículos 20 y 163 de la Ley 2056 de 2020, “por la cual se regula la organización y el funcionamiento del Sistema General de Regalías”, expresan:

“ARTÍCULO 20. RECAUDO. Se entiende por recaudo la recepción de las regalías y compensaciones liquidadas y pagadas a la Agencia Nacional de Hidrocarburos y la Agencia Nacional de Minería, o quienes hagan sus veces, en dinero, en especie, o mediante obras de infraestructura o proyectos acordados directamente entre las entidades territoriales y quienes exploten los recursos naturales no renovables.

(...)

ARTÍCULO 163. Multas y Sanciones con recursos del Sistema General de Regalías. Los recursos generados por imposición de multas y sanciones en vigencia de la Ley 1530 de 2012, así como los intereses por mora en el pago de las mismas son de propiedad del Sistema y se distribuirán de conformidad con lo dispuesto en la presente Ley. Estos recursos deben ser reintegrados a la Cuenta Única del Sistema en las condiciones y plazos que fije la Dirección de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público para ser presupuestados en la siguiente ley de presupuesto del Sistema General de Regalías.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, el artículo 2.1.1.2.12. del Decreto Único Reglamentario del Sistema General de Regalías 1821 de 2020, expresa:

“Artículo 2.1.1.2.12. Distribución de los recursos contemplados en el artículo 163 de la Ley 2056 de 2020. Los recursos apropiados en el presupuesto bienal del Sistema General de Regalías, generados por imposición de multas y sanciones a 31 de diciembre de 2020, así como los intereses por mora en el pago de estas, serán distribuidos según los conceptos contemplados en el artículo 22 de la Ley 2056 de 2020. La distribución de estos recursos por asignación, beneficiario y concepto de gasto se realizará con base en su participación en la asignación de los ingresos corrientes contemplados en el presupuesto que se apropien estos recursos.”

El artículo 5° de la Resolución 972 de 2016, “por medio de la cual se adopta el Reglamento Interno de Cobro, Recaudo, Provisión y Castigo de la Cartera de la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH), indica:

“ARTÍCULO 5°. CONDICIONES PARTICULARES DEL DEUDOR.

(...)

Moroso: Deudor que se encuentra en estado de incumplimiento frente a las obligaciones de pago asumidas con la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH).

(...)”

Respecto de la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, en el numeral 6.1.2. Pasivos, indica:

“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.”

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2021, describe la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, como sigue:

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

(...)”.

La Resolución 191 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 de dicho Marco Normativo, indica en los numerales 1.1. y 1.2. lo siguiente:

“1.1. Liquidación y recaudo de regalías

1.1.1. Liquidación de regalías de hidrocarburos y recaudo en la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH)

Con la liquidación provisional de las regalías de hidrocarburos, la ANH llevará un control en cuentas de orden deudoras para lo cual debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 8365-REGALÍAS POR RECAUDAR y acreditará la subcuenta 891527-Regalías por recaudar de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

(...)

Con el recaudo de las regalías en efectivo, sobre las cuales se ha establecido el origen del recaudo o el tercero, la ANH debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 240702-Regalías de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Adicionalmente, la ANH disminuirá las cuentas de orden deudoras de control debitando la subcuenta 891527-Regalías por recaudar de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 8365-REGALÍAS POR RECAUDAR.

(...)

1.2. Transferencia de los recursos de regalías al SGR

1.2.1. Recaudos identificados

Cuando la ANH o la ANM transfiera los recursos al SGR, debitará la subcuenta 240702-Regalías de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

(...)”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La ANH llevará un control en cuentas de orden deudoras de los intereses de mora liquidados por el incumplimiento en el pago de las regalías, para lo cual debitará la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y acreditará la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control por contra de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Con el recaudo de los intereses de mora, la ANH debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Adicionalmente, la ANH disminuirá las cuentas de orden deudoras de control debitando la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control por contra de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL.

Cuando la ANH transfiera los recursos al SGR, debitará la subcuenta 240790-Otros recursos a favor 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.

Ahora bien, en relación con la creación de un auxiliar denominado intereses de mora en la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, se precisa que no es viable atender su solicitud, toda vez que el Catálogo General de Cuentas actualizado según la Resolución 218 de 2021, presenta una estructura hasta el nivel de subcuenta. En consecuencia, cuando la entidad requiera la desagregación de la información a partir del séptimo dígito, deberá implementar el uso de auxiliares o la opción equivalente habilitada en la plataforma tecnológica en la cual se soporta el sistema contable de la entidad.

CONCEPTO No. 20221100023701 DEL 25-04-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Baja en cuentas de cuentas por cobrar por prescripción de los derechos de cobro.

Doctora

ÁNGELA MARÍA VÁSQUEZ OSORIO

Directora

Instituto Municipal para el Desarrollo Social y Económico de Palmira (IMDESEPAL)

Palmira, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010016692 del 04 de abril de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La entidad en este momento se encuentra en proceso de realizar un saneamiento contable, donde específicamente se necesita dar de baja o realizar el castigo a las cuentas de difícil recaudo, pues están registradas en el activo corriente del estado de situación financiera a 31 de diciembre 2021, mostrando una situación que no es real; dado que el tiempo de vencimiento de estas, es de más de 8 años, se encuentran vencidas y prescribieron. A la fecha estas cuentas se mantienen en los estados financieros de Imdesepal, afectando significativamente la realidad económica, financiera y patrimonial de la entidad. Cabe resaltar que con el proceso de convergencia a las Normas Internacionales de Contabilidad para el sector público NICSP-NIIF según el artículo 355 de la ley 1819 del 2016 debió realizarse una depuración contable, pero este procedimiento no se adelantó en ese momento.

Teniendo en cuenta lo anterior, comedidamente nos permitimos solicitar un concepto respecto a la forma adecuada de realizar dicho saneamiento. A decir ¿si se debería afectar balance y estado de resultados totalmente, realizar deterioro de manera progresiva? O en su defecto, ¿cuál sería el proceso adecuado para dar de baja o castigar esta cartera? Ya que esta se encuentra inactiva y actualmente está afectando la veracidad de los estados financieros de IMDESEPAL”.

CONSIDERACIONES

El artículo 2512 del Código Civil establece:

“ARTICULO 2512. DEFINICION DE PRESCRIPCION. La prescripción es un modo de adquirir las cosas ajenas, o de extinguir las acciones o derechos ajenos, por haberse poseído las cosas y no haberse ejercido dichas acciones y derechos durante cierto lapso de tiempo, y concurriendo los demás requisitos legales.

Se prescribe una acción o derecho cuando se extingue por la prescripción.”

Respecto de la normativa contable, el artículo 2° 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 4º de la Resolución 533 de 2015, y se dictan otras disposiciones” indica:

“ARTÍCULO 2º. Modificar el artículo 4º de la Resolución 533 de 2015, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones, el cual quedará así:

"ARTÍCULO 4º. Cronograma. El cronograma de aplicación del Marco Normativo anexo a la presente resolución comprende dos periodos: preparación obligatoria y primer periodo de aplicación.

Periodo de preparación obligatoria. Es el comprendido entre la fecha de publicación de la presente Resolución y el 31 de diciembre de 2017. En este periodo, las entidades formularán y ejecutarán, bajo el liderazgo de la alta dirección, los planes de acción relacionados con la preparación para la implementación obligatoria del Marco Normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos que establezca la CGN.

Dentro del plan de acción deberá considerarse que al 1º de enero de 2018, las entidades determinarán los saldos iniciales de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, de acuerdo con los criterios del nuevo Marco Normativo, y los cargarán en los sistemas de información, para dar inicio al primer periodo de aplicación.

(...)

Primer periodo de aplicación. Es el comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2018. Durante este periodo, la contabilidad se llevará bajo el nuevo Marco Normativo para todos los efectos.

A 31 de diciembre de 2018, las entidades presentarán los primeros estados financieros con sus respectivas notas bajo el nuevo Marco Normativo, (...) (Subrayados fuera de texto)

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, en los numerales 4.1. Características fundamentales, 6.1.1. Activos y 6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros, indican:

“4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

(...)

6.1.1. Activos

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

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

(...)

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

(...)

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

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

Las Normas de Cuentas por cobrar y Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores contenidas en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, expresan lo siguiente:

"2. CUENTAS POR COBRAR

(...)

2.5. Baja en cuentas

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

(...)

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)

(...)

La Resolución 193 de 2016, “por la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable”, indica en el numeral 3.2.15. lo siguiente:

“3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Es de precisar que las Entidades de Gobierno no deben adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), las cuales fueron expedidas por un regulador internacional, sino el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, que corresponde a la regulación emitida por la Contaduría General de la Nación. Por lo anterior, este pronunciamiento solo hará referencia al Marco Normativo para Entidades de Gobierno expedido por la CGN.

El numeral 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible de la Resolución 193 de 2016, indica que las entidades deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, para evitar que la información financiera revele, entre otras cosas, derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva o respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción.

Ahora bien, el artículo 2° de la Resolución 484 de 2017 indica que, durante el periodo de preparación obligatoria, las entidades han debido formular y ejecutar, bajo el liderazgo de la alta dirección, planes de acción orientados a la implementación obligatoria del nuevo Marco Normativo, teniendo en cuenta los plazos y requisitos establecidos por la CGN.

Dentro del plan de acción, el IMDESEPAL debió determinar los saldos iniciales a 1° de enero de 2018, atendiendo los criterios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Así las cosas, se debió identificar cuentas por cobrar que no cumplieran con la definición de activo, a fin de proceder a su baja en cuentas.

La baja en cuentas de las cuentas por cobrar procede, 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, recibir una corriente de flujos de efectivo, lo que conlleva a que estas cuentas por cobrar no cumplan con la definición de activo.

Frente al caso planteado en su consulta, si la prescripción de las cuentas por cobrar se presentó en el momento de la preparación y presentación de los estados financieros a 31 de diciembre de 2018 o años posteriores, constituye un error que no permite que los estados financieros de la entidad cumplan con las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

Por lo tanto, el error deberá subsanarse mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en las subcuentas y cuentas correspondientes del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR.

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

CONCEPTO No. 20221100031461 DEL 16-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera
	SUBTEMA	Reconocimiento de bienes recibidos en comodato

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° 20220010017212 del 6 de abril de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Para el desarrollo de las funciones de cometido estatal asignadas al Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses, la entidad ha suscrito acuerdos de comodato con entidades del orden nacional, departamental y/o municipal, generalmente hospitales (E.S.E.), Fiscalía General de la Nación, Casas de Justicia; entre otros, en los cuales el comodante entrega al Instituto (comodatario) un área de espacio físico que hace parte de sus instalaciones, para destinarlo a la atención de usuarios en desarrollo del Sistema Médico Legal Colombiano.

Igualmente recibe en comodato otras áreas dispuestas en cementerios u hospitales para el desarrollo de labores periciales de patología.

Estos acuerdos de comodato no registran valor de los inmuebles que se reciben y en gestiones adelantadas con los encargados de la información contable en las distintas entidades señalan algunas razones para no fijar un valor, entre ellas:

- La entidad contable que entrega el bien no tiene información de avalúo del predio en su totalidad (Hospital), menos aún del área que entrega en comodato.
- La entidad contable que entrega el bien aduce que, por corresponder a otro marco normativo, no retiraría de sus Estados Financieros algún monto que represente la parte que entrega en comodato.
- Los bienes ocupados por Medicina Legal dentro de las instalaciones de esas entidades son mínimos respecto del valor total de la infraestructura registrada en la contabilidad del comodante.

Así mismo algunas entidades del nivel nacional han entregado en comodato bienes muebles para apoyar la prestación de los servicios, los cuales tampoco han sido valorizados por el comodante, impidiéndose así reconocer esta información dentro de la contabilidad del Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses.

Por su parte la Oficina de Control Interno del Instituto plantea como hallazgo en un informe de auditoría registra “El Instituto no cuenta con controles que garanticen que todos los bienes muebles e inmuebles recibidos en comodato se legalicen y se registren en los Estados Financieros oportunamente”.

Solicitud:

1. El Instituto requiere conocer si para este tipo de contratos es necesario registrarlos en su totalidad en la contabilidad, a pesar que0. no se presente transferencia sustancial de riesgos y beneficios a favor de la entidad”.

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”. (Subrayado fuera de texto)

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a la Resolución 533 de 2015, modificado por la Resolución 211 de 2021, señala:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

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

57. Los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos pasados. 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.

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

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

(...)

6.2.1 Reconocimiento de activos

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución 533 de 2015 y actualizadas según la resolución 211 de 2021, establecen:

"CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

(...)

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.

(...)

1.2. Transferencias

7. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades

públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, 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.

De acuerdo con el Marco Conceptual 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, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar que el reconocimiento del recurso controlado se efectúe en una sola entidad.

Entre los elementos de la definición de activo se encuentra el control, el cual implica la capacidad de la entidad para 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.

Para efectos de establecer si los contratos de comodato suscritos por el Instituto deben reconocerse en la información financiera, es necesario establecer quién tiene el control del activo, por lo que se requiere analizar:

- Si el contrato de comodato corresponde a un periodo que cubre la mayor parte de la vida económica del activo.
- Qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.

- Si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo.

Una vez efectuada la anterior evaluación, el Instituto debe identificar en cuál de las siguientes situaciones, se enmarcan los contratos celebrados con las distintas entidades:

a. Transferencia del control de los bienes al comodatario:

Cuando por esencia económica, el comodatario 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 el comodatario es quien controla los bienes, aun cuando la forma legal del contrato de comodato puede significar que el comodatario no adquiera la titularidad jurídica sobre estos, este los incorporará atendiendo a la intención de uso y a lo señalado en la Norma de ingresos sin contraprestación. Lo anterior, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

b. Entrega de los bienes al comodatario, sin transferir el control:

Cuando por esencia económica, la comodante no transfiera sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios de los activos derivados de su uso durante la mayor parte de su vida económica, además de no existir otros aspectos que permitan concluir que el comodatario 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.

CONCEPTO No. 20221100032341 DEL 18-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Bienes de uso público Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Clasificación contable de los bienes de infraestructura de transporte y de los bienes pendientes de legalizar que cumplen con la definición de activo.

Doctor
JULIO ANDRÉS NIEVES TORRES
Jefe Oficina de Control Interno
Instituto de Infraestructura y Concesiones 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 No. 20220010016482 del 01 de abril de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con el fin de hacer uso correcto del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno Resolución 620 de 2015 actualizada por la Resolución 218 de 2021, solicitamos a ustedes nos colaboren con un lineamiento contable para la siguiente inquietud:

El Instituto de Infraestructura y Concesiones de Cundinamarca dentro de las funciones para llevar a cabo su misionalidad, tiene casetas de recaudo de peaje en diferentes vías de Cundinamarca, y en estos puntos existen elementos de Propiedad, Planta y Equipo, los cuales los componen los siguientes elementos:

1. Infraestructura del peaje (caseta)
2. Maquinaria y equipo
3. Equipo eléctrico
4. Muebles y enseres

Las inquietudes específicas son:

1. ¿Los mencionados elementos deberían llevarse a las cuentas correspondientes?

1. Infraestructura del peaje (caseta) 164015

2. Maquinaria y equipo	1655
3. Equipo eléctrico	1655
4. Muebles y enseres	1665

O ¿Se podría utilizar la cuenta 165520 Equipos de centros de control, para contabilizar la totalidad de los mencionados elementos, haciendo una subcuenta por peaje?, esta última es la cuenta que hoy día se está utilizando.

2. ¿Las cuentas contables de PPYE pendientes por legalizar se pueden utilizar para elementos que están en uso por parte de la entidad, pero que por temas contractuales no se ha formalizado su “forma legal” a nombre del Instituto?”

CONSIDERACIONES

El numeral 5 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1.1. Activos

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

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

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este". (Subrayado fuera 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, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, 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.

Son ejemplos de bienes de uso público las redes de la infraestructura de transporte, los parques recreativos, las bibliotecas y hemerotecas públicas, y las plazas (...)". (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2021, describe las siguientes cuentas, así:

1655-MAQUINARIA Y EQUIPO: "Representa, entre otros, el valor de la maquinaria industrial, el equipo para la construcción y perforación, así como las herramientas y accesorios que se emplean en la producción de bienes y la prestación de servicios. También incluye la maquinaria y equipo de propiedad de terceros que cumplan la definición de activo".

1665-MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA: "Representa el valor de los muebles, enseres y equipo de oficina empleados para la producción de bienes y la prestación de servicios, así como

aquellos destinados para apoyar la gestión administrativa. También incluye los muebles, enseres y equipo de oficina de propiedad de terceros que cumplan la definición de activo”.

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

1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO - CONCESIONES: “Representa el valor de los bienes de uso público en servicio amparados en acuerdos de concesión”.

El numeral 1 del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado por la Resolución 602 de 2018, establece:

“1. ENTREGA DE ACTIVOS DE INFRAESTRUCTURA DE TRANSPORTE EN CONCESIÓN

Los activos de infraestructura de transporte corresponden a los bienes de uso público, las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles relacionados con las diferentes redes de transporte, como: carretera, férrea, fluvial, marítima o aeroportuaria. Las redes carretera y férrea incluyen, entre otros, las zonas, las facilidades, las casetas de peaje, los paraderos, los contadores y las señalizaciones. Las redes fluvial y marítima incluyen, entre otros, los embarcaderos, los muelles, las estructuras de protección de los muelles, los terminales portuarios de interés nacional o de interés regional, los canales de acceso a los puertos públicos, las obras e instalaciones afectas a la prestación de los servicios portuarios, los canales de acceso, las señalizaciones, faros y boyas. Finalmente, la red aeroportuaria incluye, entre otros, las áreas de los aeródromos (lado aire y lado tierra), terminales de pasajeros, terminales de carga, plataformas, áreas de estacionamiento, hangares y talleres, parqueaderos y garajes, pistas, calles de rodaje, así como el equipamiento para la operación del aeródromo”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual define como activo a aquellos recursos controlados por la entidad, producto de un suceso pasado, de los cuales espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos en el futuro.

Ahora bien, para definir si una entidad controla un recurso, se 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.

Al respecto, es importante señalar que la titularidad legal no es suficiente para determinar que la entidad controla un activo, toda vez que, bajo el principio de esencia sobre forma, debe primar la esencia económica sobre la forma legal de los hechos económicos. Por lo tanto, es necesario realizar

un análisis integral de los aspectos enlistados en el párrafo anterior, junto con los aspectos adicionales que se consideren pertinentes para el hecho en cuestión.

Dentro de los aspectos señalados por el Marco Conceptual, se destaca el análisis sobre los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, que están relacionados con: 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.

De otra parte, 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 que los activos de infraestructura de transporte corresponden a los bienes de uso público, las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles relacionados con las diferentes redes de transporte, como: carretera, férrea, fluvial, marítima o aeroportuaria, donde la redes de carretera y férrea incluyen, entre otros, las zonas, las facilidades, las casetas de peaje, los paraderos, los contadores y las señalizaciones.

Para efectos de clasificación, el Catálogo General de Cuentas como instrumento para el registro de los hechos económicos, da una categorización organizada de cuentas, en las cuales describe la naturaleza de las operaciones de la entidad contable pública. En efecto, las entidades deberán usar las cuentas y subcuentas contables que mejor reflejen la realidad financiera del hecho económico.

En este sentido, el Catálogo de General de Cuentas incluye cuentas y subcuentas que permiten al Instituto clasificar cada uno de los bienes en la categoría que mejor identifique la naturaleza del activo, por lo tanto, los elementos objeto de su consulta deberán reconocerse en las cuentas y subcuentas correspondientes.

De conformidad con lo anterior, respecto a sus preguntas se precisa:

Pregunta 1

De acuerdo con la Norma de bienes de uso público, son ejemplo de este tipo de bienes las redes de la infraestructura de transporte. Ahora bien, las redes carretera y férrea comprenden entre otros bienes, las casetas de peaje, por lo que, las casetas de peaje relacionadas en su consulta son bienes de uso público a los que se les dará el siguiente tratamiento contable:

- La infraestructura relacionada con las casetas de peaje que no hayan sido entregadas al concesionario en virtud de un acuerdo de concesión, se reconocerá en la subcuenta 171001-Red carretera de la cuenta 1710-BIENES DE USO EN SERVICIO. Ahora bien, si la infraestructura relacionada con las casetas de peaje fue entregada a un concesionario en virtud de un acuerdo de concesión, se reconocerá en la subcuenta 171101-Red carretera de la cuenta 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO-CONCESIONES.

- Por otra parte, se registrarán en las subcuentas respectivas de la cuenta 1655-MAQUINARIA Y EQUIPO, 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; y en las subcuentas respectivas de la cuenta 1665-MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA, 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.

Ahora bien, en el entendido que el Instituto de Infraestructura cuente con equipos que cumplen con la descripción para ser clasificados como Maquinaria y Equipo, pero que además funcionan en centros de control, éstos podrán ser reconocidos en la subcuenta 165520-Equipos de centros de control de la cuenta 1655-MAQUINARIA Y EQUIPO. Asimismo, si la entidad requiere llevar un control de este tipo de activos podrá habilitar discrecionalmente niveles de auxiliares en función de sus necesidades específicas.

Pregunta 2

El Instituto de Infraestructura podrá reconocer los elementos que se encuentran en uso por parte de la entidad, pero que tienen pendiente algún trámite administrativo o legal para formalizar su adquisición, siempre y cuando cumplan con los criterios para ser reconocidos como activos, esto es, que la entidad tenga el control de estos y espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

En este sentido, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno incluye, entre otras, las subcuentas 164027-Edificaciones pendientes de legalizar de la cuenta 1640-EDIFICACIONES; la subcuenta 165524-Maquinaria y equipo pendiente de legalizar de la cuenta 1655-MAQUINARIA Y EQUIPO; y la subcuenta 166504-Muebles, enseres y equipo de oficina pendientes de legalizar de la cuenta 1665-MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA; que pueden ser utilizadas para los bienes que poseen las características descritas en el párrafo anterior, dentro del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

CONCEPTO No. 20221100032391 DEL 19-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Procedimiento contable para dar de baja bienes públicos y enajenarlos posteriormente de forma gratuita a otros entes públicos o privados.

Doctor
MIGUEL CELEMÍN
Concejo Municipal Puerto López
Puerto López, Meta

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010018362 del 18 de abril de 2022, la cual fue trasladada por competencia por el Departamento Administrativo de la Función Pública, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“ASUNTO: Consulta para el procedimiento para dar de baja bienes públicos y enajenarlos posteriormente de forma gratuita a públicos y/o privados.

Por medio del presente escrito, comedidamente le solicito información relacionada con el procedimiento para dar de baja bienes públicos muebles (sillas, mesas, equipos) que ya se encuentran muy obsoletos o dañados para continuar con su uso, y adicionalmente cual es el procedimiento posterior para enajenarlos a título gratuito bien sea a otros entes públicos o a privados”.

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 las Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N°533 de 2015 y actualizado según lo dispuesto en la Resolución N°211 de 2021, señala:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado.

(...).

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) con la Resolución N°533 de 2015 y actualizado según lo dispuesto en la Resolución N°211 de 2021, 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 pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo". (Subrayados fuera del texto).

Por otra parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a 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.

(...)

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;

(...)

Quando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular". (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 lo anterior, frente a las inquietudes planteadas en su consulta, se aclara que la CGN no tiene competencia para definir asuntos de carácter administrativo y/o jurídico del Concejo Municipal de Puerto López-Meta, como es el caso de la enajenación en forma gratuita de bienes muebles obsoletos o dañados a los entes públicos o privados.

En consecuencia, en lo referente al 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 cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. En tal sentido, los bienes utilizados para fines administrativos u operativos se retirarán de la información financiera cuando:

- i) Fruto de su disposición, se ceda el control y transfieran 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 corresponderá 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 que se presente se reconocerá en el resultado del periodo, bien sea 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.

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.

CONCEPTO No. 20221100032781 DEL 20-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual
	SUBTEMA	Baja en cuentas de partidas 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
 LUIS JULIÁN ZULUAGA LÓPEZ
 Director
 Dirección de Energía Eléctrica
 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° 20220010020522 del 29 de abril de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Asunto: Solicitud de concepto – Procedencia de la liberación de saldos resultantes en el balance financiero de contratos en liquidación. (...)

ANTECEDENTES Y CONSIDERACIONES:

1. Que el MINISTERIO DE MINAS Y ENERGÍA como administrador de los recursos de los fondos: (i) El Fondo de apoyo financiero para la energización de las zonas rurales interconectadas – FAER ... ii) El Fondo de apoyo financiero para la energización de las zonas no interconectadas – FAZNI ...iii) El Programa de Normalización de Redes Eléctricas – PRONE ... suscribe contratos con operadores de redes eléctricas y desde la creación de los mismos, se han celebrado los siguientes contratos:

FONDO	VALOR TOTAL ADJUDICADO	NÚMERO DE CONTRATOS	VALOR PROMEDIO POR CONTRATO
FAZNI	\$ 1.830.613.904.316,00	171	\$ 10.705.344.469,68
FAER	\$ 1.620.918.326.322,00	198	\$ 8.186.456.193,55
PRONE	\$ 857.572.146.241,00	214	\$ 4.007.346.477,76
Total	\$ 4.309.104.376.879,00	583	\$ 7.391.259.651,59

Fuente: Matriz_General_Contratos_en_Supervisión_DEE_Corte_02.02.2022

2. El proceso de liquidación de los contratos requiere la elaboración de conceptos técnicos y cierres financieros que harán parte del acta de liquidación de los mismos y frente a los cuales en muchas ocasiones se presentan saldos favor de la NACIÓN – MINISTERIO DE MINAS Y ENERGÍA, por uno o varios de los siguientes conceptos: i) valores no ejecutados, ii) ajustes por menor cantidad de usuarios beneficiados, iii) rendimientos financieros no consignados, y iv) indexación por consignación de saldos en forma extemporánea.

3. Igualmente, los saldos antes mencionados pueden ser de dos tipos: i) saldos cuyo valor justifica completamente la realización de los procedimientos establecidos para lograr el reembolso a la NACIÓN por ser de cuantías significativas y ii) otros saldos mínimos como son los expresados en centavos (menores a un peso [\$1,00]) o aquellos saldos cuyo proceso para lograr el reembolso podría ser mucho más oneroso para la NACIÓN que su propio valor nominal.

(...)

6. Los saldos mínimos no tienen un impacto importante para el cierre financiero, pero para lograr su reembolso, los profesionales antes indicados deben realizar procesos de indexación, cruce de comunicaciones con el Operador de Red y ajuste de los saldos tantas veces sea necesario hasta lograr un balance financiero en cero pesos (\$0,00), todo esto con el consecuente alto costo profesional y el aumento de los tiempos que afectan el proceso de liquidación.

(...)

CONSULTAS

A. Es posible determinar que un saldo menor a \$188.089,16, equivalente a 4,6 UVT s e invocando los Principios de la Administración Pública, en especial los de eficiencia, economía y celeridad, no sea considerado como una obligación pendiente y pueda dar paso a un ajuste interno en el balance financiero para dejarlo en cero pesos (\$0,00); ajuste que permita la liquidación del contrato (...)

B. ¿Cuál sería el procedimiento y las herramientas jurídicas que le permitan ejecutar y socializar efectivamente dicha autorización? En caso negativo, ¿Cuál podría considerarse un procedimiento expedito que permita la mitigación de costos y riesgos por la imposibilidad de liquidación de contratos?”.

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”.

Por otro lado, 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 normativa contable, el numeral 6.4 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, dispone:

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

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una

obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos". (Subrayado fuera de texto)

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 referente al tratamiento contable de la baja en cuentas de partidas 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 al procedimiento administrativo o jurídico para realizar la liquidación de los contratos, ni sobre la cuantía que corresponde a un saldo menor en el Ministerio, por cuanto ello excede su función reguladora. Así las cosas, el Ministerio es el que debe realizar la evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio de los saldos de que trata la consulta y establecer si el cobro de estos 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, 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 tanto, el Ministerio puede establecer en sus manuales lo concerniente a la baja en cuentas de dichas partidas, 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, 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, de acuerdo a lo señalado en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, habrá lugar a la baja en cuentas de los elementos de los estados financieros, cuando la partida deja de cumplir la definición de activo, lo cual puede ocurrir, 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 le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial a la entidad.

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.

CONCEPTO No. 20221100033551 DEL 24-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual
	SUBTEMA	Criterios para determinar el control de unos terrenos ubicados en zonas de alto riesgo no mitigable que el IDIGER entrega a la Secretaría Distrital de Ambiente

Doctor
 GUILLERMO ESCOBAR CASTRO
 Director General
 Instituto Distrital de Gestión de Riesgos y Cambio Climático - IDIGER
 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° 20220010018732 del 20 de abril de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

(...)

“Previo a la expedición del Decreto Distrital 230 de 2003, la entonces Dirección Distrital de Prevención y Atención de Emergencias – DPAE, realizó la adquisición de propiedades y/o mejoras en zonas de alto riesgo no mitigable, en desarrollo del objetivo social de atender de forma prioritaria el reasentamiento de familias ubicadas en zonas de alto riesgo del POT vigente en su momento – Decreto Distrital 619 de 2000.

El Acuerdo 001 de 2014 del Consejo Directivo del Instituto Distrital de Gestión del Riesgo y Cambio Climático – IDIGER, establece sus estatutos y en el artículo 7° determina que son sus funciones, además de las establecidas en el Acuerdo 546 de 2013 y el Decreto 173 de 2014, la de adquirir por enajenación voluntaria o expropiación por vía administrativa y/o expropiación por vía judicial, inmuebles en zonas de alto riesgo de conformidad con lo dispuesto en la Ley 388 de 1997 y demás normas concordantes y complementarias”.

Respecto al tratamiento contable de la enajenación de distintos predios la CGN emitió los conceptos No. 2017000057531 y 20192000056951.

“El 23 de septiembre de 2021, la Secretaría Distrital de Ambiente emitió la Resolución 3236, “Por medio de la cual se establece el procedimiento para recibir, manejar y custodiar los inmuebles ubicados en zonas de alto riesgo no mitigable que hayan sido reasentados a través de planes o

proyectos de reubicación de asentamientos humanos en el Distrito Capital y se adoptan otras determinaciones”, y en los considerandos precisó (...):

Que, en concordancia con lo anterior, se determina que la Secretaría Distrital de Ambiente ejerce las funciones de autoridad ambiental en el perímetro urbano del Distrito Capital conforme a lo establecido en los Decretos Distritales 190 de 2004 y 175 de 2009.

Que la Secretaría Distrital de Ambiente, en aras de procurar la coordinación interinstitucional (...) procederá a recibir, manejar y custodiar los predios ubicados en zonas de alto riesgo no mitigable en el Distrito Capital, articulando las competencias de otras entidades en las cuales se facilite el desarrollo de la misionalidad con el fin de protegerlos y darles un uso ambiental adecuado.

Que el artículo 9 del Decreto Distrital 330 de 2020, “Por el cual se regula el programa de reasentamiento de familias por encontrarse en condiciones de alto riesgo no mitigable en el Distrito Capital y se dictan otras disposiciones”, dispone:

“(…) La Secretaria Distrital de Ambiente recibirá, administrará y protegerá los suelos de protección por riesgo alto no mitigable que hayan sido recuperados a través de la intervención del programa de reasentamientos, de conformidad con la capacidad administrativa que, en términos de logística, apoyo profesional, técnico vigilancia y presupuestal posea; para proceder a verificar y conceptuar técnicamente las condiciones, importancia e interés ambiental que ameriten la intervención de la Secretaria.

De otro lado, la citada Resolución precisa:

ARTÍCULO 1. OBJETO. Establecer el procedimiento para recibir, manejar y custodiar los predios ubicados en zonas catalogadas de alto riesgo no mitigable del casco urbano del Distrito Capital, entregados por la Caja de la Vivienda Popular – CVP-, el Instituto Distrital de Gestión del Riesgo y Cambio Climático – IDIGER- o quien haga sus veces a la Secretaría Distrital de Ambiente, como consecuencia de proyectos o planes de reubicación de asentamientos humanos.

PARÁGRAFO. Los predios ubicados en zonas catalogadas de alto riesgo no mitigable recibidos por la Secretaría Distrital de Ambiente podrán ser destinados a la consolidación de proyectos y/o actividades ambientales, sociales e institucionales compatibles con el uso de suelo de protección a fin de evitar su ocupación.

(...)

ARTÍCULO 3. DEFINICIONES: Para los efectos de la presente Resolución, se adoptan las siguientes definiciones:

Zonas de alto riesgo no mitigable: Zona de terreno en la cual existe una alta probabilidad de pérdida de vidas humanas y de daños materiales como consecuencia de amenaza por fenómenos naturales causados o inducidos por la acción humana de manera accidental, que impide su normal uso.

(...)

(...) a partir de 2021 el IDIGER inició la implementación de lo establecido en el Concepto 20192000056951 del 7 de octubre de 2019 (...) determinando mediante juicios profesionales que los inmuebles adquiridos en zonas de alto riesgo no mitigable no los puede usar, explotar, convertirlos en efectivo, ni definir el uso que un tercero puede darles, (...). Así las cosas, la evaluación del control a dichos terrenos, categorizados de alto riesgo no mitigable, establece que para el IDIGER son no activos.

Sin embargo, hay una inquietud en lo relacionado con la cesión del uso para un tercero produzca o suministre bienes o servicios y en este sentido se plantean los siguientes interrogantes:

i) ¿El IDIGER puede ceder un uso que no tiene?, toda vez que compra los terrenos para entregarlos a la Secretaría Distrital de Ambiente no para usarlos, porque las condiciones de riesgo no mitigable no permiten ningún uso por parte del IDIGER.

ii) ¿La entrega de los terrenos por parte del IDIGER a la autoridad ambiental, Secretaría Distrital de Ambiente, en cumplimiento de la Resolución 3236 de 2021 ¿se asimila a ceder el uso?

iii) Si de acuerdo con la respuesta dada por la Contaduría General de la Nación la cesión del uso aplica para la entrega de los terrenos por parte del IDIGER a la Secretaría Distrital de Ambiente, ¿esta situación afecta la evaluación del control ya realizada que determinó que los predios de alto riesgo no mitigable son no activos?; De ser así; ¿significa que deber cumplirse todos los atributos o definición de control descritos en el Marco Conceptual?, o ¿Puede el IDIGER establecer una metodología que permita evaluar y obtener un resultado de control, sin que necesariamente se cumplan todas las condiciones definidas en el Marco Conceptual?”

CONSIDERACIONES

El numeral 6.1.1. Activos del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, establece:

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

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

se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

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

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

(...)

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

PREGUNTAS i y ii

El control, como una de las características que debe cumplir un recurso para reconocerse como activo, 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. Si el uso o la determinación del uso que un tercero debe darle contribuye a la consecución de los objetivos de la entidad, tiene potencial de servicio y en ese sentido estaría cumpliendo la característica de control.

Por lo anterior, la compra de los terrenos por parte del IDIGER para entregarlos a la Secretaría Distrital de Ambiente con el fin de que no sean utilizados dadas las condiciones de riesgo no mitigable, en cumplimiento de las funciones de cometido estatal de la Secretaría conllevaría a la existencia de control para ella, contrario al IDIGER quien ya no tendría control sobre el recurso dado que carece de capacidad para usarlo o definir el uso posteriormente a la entrega de los terrenos.

PREGUNTA iii

Para determinar si un recurso es un activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, todos los elementos contenidos en la definición de activo dispuesta en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para

Entidades de Gobierno. Respecto al elemento de control en primera instancia se debe observar que la entidad tenga el derecho de usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, ceder el uso del bien a un tercero, convertir el recurso en efectivo, beneficiarse de la revalorización o recibir una corriente de flujos de efectivo.

Ahora bien , en cuanto a la existencia o no existencia de control sobre un recurso, 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.

Además de los anteriores aspectos, la entidad puede considerar cualquier otro que lleve a concluir que tiene control de un recurso, por lo cual, con base en los parámetros analizados por la entidad es ella quien determina si se ve afectada la evaluación del control realizada previamente, y la forma como establece si existe o no control.

CONCEPTO No. 20221100042681 DEL 08-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual
	SUBTEMA	Tratamiento contable de garantía con Títulos de Tesorería – TES constituida a favor del FONPET

Doctora

MARÍA VIRGINIA JORDÁN QUINTERO

Directora General de Regulación Económica de la Seguridad Social – DGRESS

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° 20220010018932 del 21 de abril de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

Que debido a la pandemia se presentaron variaciones en los mercados de capitales, lo que afectó la constitución de la Póliza Global Bancaria por el valor del deducible exigido contractualmente a las administradoras de los recursos. Por esta razón, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público autorizó constituir una garantía líquida y de fácil realización para cubrir la posible diferencia presentada en el valor deducible con relación al exigido por el contrato. Esta garantía será entregada a favor del FONPET, se mantendrá hasta la fecha de vencimiento de la póliza y se realizará con Títulos de Tesorería – TES, los cuales ingresarán como parte del activo del Fondo.

Adicionalmente, en la actualidad la entidad realiza el registro de depósitos recibidos en garantía sobre contratos, en la cuenta contable 290304, los cuales tienen como único objetivo garantizar la rentabilidad mínima en cumplimiento del artículo 2.12.3.19.7 del Decreto Único de Hacienda.

De acuerdo con lo anterior, solicita concepto en cuanto al registro contable que debe realizar el FONPET de los TES que serán recibidos a título de garantía en relación con el deducible de la Póliza Global Bancaria.

El 11 de mayo de 2022, mediante correo electrónico la doctora Gledy Marlie Osorio Palacio amplió el contexto de la consulta compartiendo el documento de renovación de póliza global bancaria – IFR contrato de administración 6004-2012.

CONSIDERACIONES

El artículo 3° de la Ley 549 de 1999, Por la cual se dictan normas tendientes a financiar el pasivo pensional de las entidades territoriales, se crea el Fondo Nacional de Pensiones de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones en materia prestacional, establece:

“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)

En el marco de sus competencias la CGN expidió la Resolución 428 de 2018, por la cual se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos que hacen parte de la contabilidad del Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales, la cual preceptúa en las consideraciones:

“Que, si bien los recursos del FONPET son propiedad de las entidades territoriales y hacen parte de su contabilidad, para facilitar la toma de decisiones y el control de estos recursos, así como la rendición de cuentas y la producción de informes financieros, se requiere definir una contabilidad independiente del FONPET, a cargo del Ministerio de Hacienda y Crédito Público en su calidad de administrador”. (Subrayado fuera del texto)

En este sentido, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos que hacen parte de la contabilidad del Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales, incorporado por la Resolución 428 de 2018, señala:

“El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en su calidad de administrador del FONPET, llevará la contabilidad de dicho Fondo, la cual se actualizará, en forma mensual, a partir de los siguientes registros contables:

1. RECURSOS RECIBIDOS

Los recursos recibidos por el FONPET, bien sea en la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN) o en las sociedades administradoras, distribuidos o no en las cuentas de las entidades territoriales, se registrarán 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.

2. CONSTITUCIÓN DE INVERSIONES

Con base en la información reportada por la DGCPN y por las sociedades administradoras, se registrarán las inversiones constituidas debitando la subcuenta que corresponda de las cuentas del grupo 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

(...)

4. EROGACIONES POR LA GESTIÓN Y CONTROL DE LOS RECURSOS DEL FONPET

Con base en la información reportada por la DGCPN 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.

(...)

5. 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:

(...)

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).

3. Las obligaciones por la gestión y control de los recursos del FONPET que en la fecha de reporte se encuentren pendientes de pago, para lo cual debitará la subcuenta 991509- Obligaciones - FONPET de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930701-Cuentas por pagar de la cuenta 9307-OBLIGACIONES – FONPET”. (Subrayado fuera del texto)

El documento de propuesta de renovación de póliza global bancaria – IFR contrato de administración 6004-2012 presenta:

“Por medio de la presente comunicación y de conformidad con lo indicado en reunión del pasado 21 de enero por esa Dirección, allegamos propuesta de garantía para su correspondiente revisión y aprobación por el área de contratación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, consistente en la entrega de un título de deuda pública – TES en garantía a favor del FONPET administrado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, por cada una de las sociedades que conforman el Consorcio Fonpet 2012 FIDUBOGOTÁ – PORVENIR y para lo cual se darían las instrucciones ante el Depósito Central de Valores DCV, con las siguientes condiciones:

Beneficiario de la Garantía: Será el FONPET administrado por el MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, hasta por la suma de QUINIENTOS MILLONES DE PESOS (\$500.000.000) que representa el TES entregado en garantía, por cada una de los Constituyentes de la Garantía.

(...)

Constituyentes de la Garantía: Se denominarán así FIDUCIARIA BOGOTÁ S.A. identificada con Nit. 800.142.383-7 y la SOCIEDAD ADMINISTRADORA DE FONDOS DE PENSIONES Y CESANTÍAS PORVENIR S.A. – PORVENIR S.A. identificada con Nit. 800.144.331-3, resaltando cada una de las anteriores entidades constituirá su respectiva garantía por separado.

(...)

Recursos: Hace referencia a la suma de QUINIENTOS MILLONES DE PESOS (\$500.000.000) que representa el TES (Valor nominal del TES) entregado en garantía por cada una de los Constituyentes de la Garantía y que corresponde a lo relacionado con el incremento presentado en el deducible de la póliza global bancaria constituida por cada una de las sociedades que conforman el consorcio. En caso que el deducible aumente o disminuya con la renovación de la póliza global bancaria, se realizará el ajuste respectivo de las garantías adicionales. La maduración del TES no será superior a 5 años.

(...)

Condiciones para la liberación de los Recursos: Corresponde a las condiciones, para la transferencia de los Recursos entregados a favor del Beneficiario y las cuales son:

Que, la aseguradora realice cualquier pago como consecuencia derivada del reconocimiento voluntario o por autoridad judicial competente de la materialización de cualquiera de los riesgos que son objeto de cubrimiento bajo la Póliza Global Bancaria que ampara a las sociedades consorciadas y que exceda el deducible exigido en el contrato de administración de recursos No 6.004-2012, con cargo a los Recursos, lo que se acreditará mediante comunicación expedida por la aseguradora indicando el pago del siniestro". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en su calidad de administrador del FONPET debe aplicar el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos que hacen parte de la contabilidad del Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales.

Dicho procedimiento preceptúa que se llevará la contabilidad y se actualizará en forma mensual a partir de los registros contables que corresponden a recursos recibidos, constitución de inversiones, actualización de las inversiones y recaudo de rendimientos, erogaciones por la gestión y control de los recursos del FONPET, traslado de recursos a las entidades territoriales o aplicación de los mismos al pago de pasivos pensionales a su cargo y registros en cuentas de orden.

Realizada dicha precisión, se tiene que, de acuerdo con lo establecido en la propuesta de renovación de póliza global bancaria – IFR contrato de administración 6004-2012, FIDUCIARIA BOGOTÁ S.A. y PORVENIR S.A. constituirán una garantía líquida para cubrir la posible diferencia presentada en el valor deducible con relación al exigido por el contrato, con Títulos de Tesorería – TES a favor del FONPET y este recibirá los recursos cuando se materialice cualquiera de los riesgos que son objeto de cubrimiento bajo la Póliza Global Bancaria que ampara a las sociedades consorciadas y que exceda el deducible exigido en el contrato de administración de recursos.

En consonancia con lo anterior, los TES no representan un derecho ni una obligación para el FONPET, por cuanto, no son recursos controlados por la entidad, ni representan un derecho presente de origen legal para el FONPET, sino que estos cubren la posible ocurrencia de unos riesgos y el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la Póliza Global Bancaria.

En este sentido, dado que los TES no representan para el Fonpet un derecho y tampoco una obligación, no se encuentran contemplados en los registros de la contabilidad del FONPET establecidos por el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos que hacen parte de la contabilidad del Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales.

Aunado a lo anterior, tampoco deberán revelarse los TES en cuentas de orden en atención a que no se requiere llevar un control de los mismos, por cuanto, el tratamiento contable de dichos TES es similar al manejo de la Póliza Global Bancaria respecto a la cual no se realiza ningún reconocimiento contable.

CONCEPTO No. 20221100043271 DEL 09-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los bienes adquiridos por las Instituciones Educativas.

Doctor
CARLOS ANDRÉS DUQUE COLORADO
Contratista PSP
Alcaldía de Santiago de Cali
Jamundí, 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° 20221400020832 del 02 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) En la Política Contable y administrativa propiedad planta y equipo, de los Fondos de Servicios Educativos, de las Instituciones Educativas Oficiales del Distrito de Santiago de Cali se determina los mecanismos que garanticen el control, recepción, registro, ingreso, almacenamiento, baja, e inventario físico de los bienes muebles e inmuebles. Por tanto en su numeral 7.1. Bienes de mayor cuantía establece:

Se catalogan como bienes de mayor cuantía aquellos cuyo costo de adquisición es superior a cincuenta (50) Unidades de Valor Tributario (UVT), estos bienes pueden darse en los siguientes casos:

- Compra directa por la institución educativa
- Compra directa por el Municipio

Para el primer caso, al momento de realizar la compra por parte de la institución se deberá reconocer el activo en una cuenta transitoria de propiedad planta y equipo de la Instituciones educativas y así garantizar el control de la adquisición realizada, posterior las Instituciones deberán informar al Municipio, ya que tales bienes hacen parte de los activos en el Estado Financiero del Municipio. La Unidad administrativa especial de gestión de bienes y servicios, será la encargada de eliminar la cuenta transitoria y reconocer los bienes en el rubro de propiedad planta y equipo que corresponda, así como asignar una vida útil e iniciar el proceso de reconocimiento de la depreciación y deterioro, para ello las instituciones educativas deberán reportar al Municipio las compras realizadas con todo el nivel de detalle requerido para tal fin.

En el caso de las compras directas por parte del Municipio, este ya se encargará del proceso para su reconocimiento de estos activos, sin embargo, lo anterior no exime a la Institución Educativa de hacer un adecuado monitoreo y reporte posterior al Municipio para su actualización en el sistema financiero.

De acuerdo a lo anterior solicitamos comedidamente el direccionamiento sobre los registros contables que se deben efectuar cuando adquieren bienes por compra directa realizada por la Institución Educativa en los siguientes momentos:

- Registro contable de la compra
- Registro contable del retiro del bien para ser entregado al Distrito de Santiago de Cali para su reconocimiento en la propiedad planta y equipo.
- Registro Contable del ingreso de los bienes en los estados financieros del Distrito

Lo anterior, teniendo en cuenta que la contabilidad de las Instituciones Educativas hacen parte de los estados financieros consolidados del Distrito de Santiago de Cali”.

CONSIDERACIONES

Los artículos 11 y 12 del capítulo 3° de la 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 (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:

“CAPITULO III De las instituciones educativas, los rectores y los recursos

(...)

Artículo 11. Fondos de Servicios Educativos. Las instituciones educativas estatales podrán administrar Fondos de Servicios Educativos en los cuales se manejarán los recursos destinados a financiar gastos distintos a los de personal, que faciliten el funcionamiento de la institución.

Artículo 12. Definición de los Fondos de Servicios Educativos. Las entidades estatales que tengan a su cargo establecimientos educativos deben abrir en su contabilidad una cuenta para cada uno de ellos, con el propósito de dar certidumbre a los Consejos Directivos acerca de los ingresos que pueden esperar, y facilitarles que ejerzan, con los rectores o directores, la capacidad de orientar el gasto en la forma que mejor cumpla los propósitos del servicio educativo dentro de las circunstancias propias de cada establecimiento. Esa cuenta se denomina “Fondo de Servicios Educativos”.

Los reglamentos, teniendo en cuenta las diferencias entre los establecimientos urbanos y entre estos y los rurales, dirán qué tipo de ingresos, gastos y bienes pueden manejarse a través de tal cuenta; y en dónde y cómo se mantendrán los bienes que se registren en ella, ciñéndose a la Ley Orgánica del Presupuesto y a esta Ley, en cuanto sean pertinentes (...). (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, la sección 3° del capítulo 6° del Decreto Único Reglamentario del Sector Educación 1075 de 2015, expresa en los siguientes artículos:

“SECCIÓN 3 Fondo de Servicios Educativos de los establecimientos educativos estatales ARTÍCULO 2.3.1.6.3.4. Ordenación del gasto. Los fondos de servicios educativos carecen de personería jurídica. El rector o director rural es el ordenador del gasto del Fondo de Servicios Educativos y su ejercicio no implica representación legal.

(...)

ARTÍCULO 2.3.1.6.3.16. Contabilidad. Los fondos de servicios educativos estatales deben llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación.

La entidad territorial certificada debe establecer las condiciones en que se realizará el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad del establecimiento educativo estatal.

(...)”. (Subrayados fuera de texto)

Respecto a la normativa contable, el numeral 1 del artículo 5° de la Resolución 195 del 2021 “por la cual se modifica el artículo 5° de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 2° de la Resolución 156 de 2018, en relación con el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública”, indica 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”.

El párrafo del artículo 2° de la Resolución 620 del 2015, por la cual se incorpora el Catálogo General de Cuentas al Marco Normativo para Entidades de Gobierno”, establece:

“Párrafo. Cuando las entidades sujetas a la Resolución 533 de 2015 organicen el proceso contable a través de unidades o centros de responsabilidad contable, estos aplicarán, integralmente, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución para el registro de sus operaciones y la entidad definirá un procedimiento interno conducente a la eliminación de la totalidad de las operaciones entre dichas unidades o centros de responsabilidad, cuando deba presentar información como una sola entidad”.

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

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

16. Las características cualitativas de la información financiera de propósito general son los atributos que esta tiene 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

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1.1. Activos

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

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

(...)

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

(...)

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

La Norma del proceso contable y sistema documental contable, actualizada por 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)

CONCLUSIONES

Atendiendo las disposiciones de la Ley 715 de 2001 y el Decreto 1075 de 2015, así como de la normativa contable que regula el tema, es importante recalcar que: (i) los Fondos de Servicios Educativos carecen de personería jurídica; (ii) dichos fondos son cuentas creadas dentro de la contabilidad de la entidad estatal, y en estos se manejan los recursos destinados a financiar gastos distintos a los de personal; (iii) los fondos deben llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación y; (iv) las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores están bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, y deberán integrar a su información la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados.

Así las cosas, se procede a dar respuesta a su consulta de la siguiente manera:

La Norma de proceso contable y sistema documental contable establece que las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares, pueden elegir entre las siguientes dos formas de organización del proceso contable:

- i) Contabilidad centralizada, que ocurre cuando el proceso contable se ejecuta por parte de una única unidad contable y de allí se obtienen los estados financieros, o;
- ii) Contabilidad separada en unidades contables, que ocurre cuando el proceso contable se ejecuta por parte de varias unidades dentro de una misma entidad, y le corresponde a la unidad central agregar y conciliar la información de todas las unidades para presentar los estados financieros de la entidad contable pública.

Cuando una entidad de gobierno organice su proceso contable en unidades contables, estas últimas deberán elaborar su información contable en forma separada, aplicando para esto, las políticas contables establecidas por la unidad contable central a partir del marco normativo aplicable. Así mismo, por disposición del párrafo del artículo 2 de la Resolución 620 de 2015, estas unidades contables deberán aplicar integralmente el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para

Entidades de Gobierno para el registro de sus operaciones.

Por lo anterior, el Fondo de Servicios Educativos reconocerá los bienes del caso particular como activo, cuando cumplan los criterios de reconocimiento y lo definido en la política contable de materialidad. Una vez los bienes cumplan con lo antes señalado, se clasificarán en la categoría que mejor represente su naturaleza.

Si los activos son clasificados en la categoría de propiedades, planta y equipo, el Fondo de Servicios Educativos deberá aplicar los criterios de la norma respectiva y registrarlos mediante un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Cuando el Municipio, como entidad que se encuentra bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, esté preparando los estados financieros, integrará la información del Fondo de Servicios Educativos, de modo que, la baja en cuentas de los activos adquiridos por el fondo para el posterior reconocimiento de los mismos por el Municipio no procede, toda vez que, cuando el Municipio efectúe la integración de la información del fondo, reflejará en sus estados financieros los hechos económicos del caso particular.

No obstante, cuando una entidad de gobierno decida organizar su proceso contable de manera centralizada, esta entidad registrará los hechos económicos en una única unidad contable y, a partir de allí, generará sus estados financieros.

En efecto, será el Municipio quién reconozca los bienes del caso particular, una vez cumplan con la definición de activo y lo definido en la política contable de materialidad.

CONCEPTO No. 20221100044361 DEL 14-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos que hacen parte de la contabilidad del Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los recursos recibidos por la penalización por la no entrega de un título en una operación de contado por parte de la contraparte.

Doctora

MARÍA VIRGINIA JORDÁN QUINTERO

Directora

Dirección General de Regulación Económica de la Seguridad Social - DGRESS

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su solicitud, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010021502 del 5 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La estructura contable del FONPET actualiza las inversiones incrementando o disminuyendo su valor e incrementando o disminuyendo el valor del pasivo por los recursos recibidos en administración. Con el recaudo de los rendimientos se disminuye el valor de las inversiones y se aumenta el valor del efectivo, esto se realiza basado en la valorización o desvalorización de los títulos.

Debido a la aplicación de normatividad europea en la penalización por la no entrega de un título en una operación de contado por parte de la contraparte, una de las administradoras de los recursos del FONPET, recibido (Sic) ingresos por concepto de penalización por entrega extemporánea de un Título del Exterior, este valor no hace parte de la valorización del título, ya que este ingreso no aumenta ni disminuye el valor del título dentro del portafolio, pero si aumenta el valor del efectivo del Patrimonio Autónomo.

Teniendo en cuenta lo anterior, solicitamos nos indiquen el registro contable para este ingreso por concepto de penalización de contraparte en una operación de contado, esto debido a la estructura

contable del FONDO, en la cual no existe una cuenta contable para este tipo de ingresos que no aumenta el valor de los títulos, pero si del efectivo”.

CONSIDERACIONES

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

“6.1.4 Ingresos

73. 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.

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

75. 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 entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos los impuestos y las transferencias”.

Por una parte, 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, actualizado por la Resolución 064 de 2022, preceptúa:

“2. PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO RELACIONADOS CON PENSIONES

El plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones 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. Estos recursos serán registrados por la entidad que tenga a su cargo obligaciones pensionales por concepto de pensiones, cuotas partes de pensiones, bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales.

(...)

2.3. Actualización del plan de activos

La actualización del plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones implica el reconocimiento de las ganancias o pérdidas de este, las cuales corresponden a las ganancias o pérdidas realizadas o no realizadas que los activos del plan de activos generen (tales como intereses, dividendos, arrendamientos y ganancias o pérdidas por la venta o medición de los activos), menos los costos de gestión del plan de activos y los impuestos que se generen con cargo a estos recursos.

Las ganancias o pérdidas del plan de activos se registrarán debitando o acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y debitando o acreditando la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS”.

El Procedimiento Contable para el registro de los hechos económicos que hacen parte de la contabilidad del fondo nacional de pensiones de las entidades territoriales, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 428 de 2018, señala:

“El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en su calidad de administrador del FONPET, llevará la contabilidad de dicho Fondo, la cual se actualizará, en forma mensual, a partir de los siguientes registros contables:

1. RECURSOS RECIBIDOS

Los recursos recibidos por el FONPET, bien sea en la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN) o en las sociedades administradoras, distribuidos o no en las cuentas de las entidades territoriales, se registrarán 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.

2. CONSTITUCIÓN DE INVERSIONES

Con base en la información reportada por la DGCPTN y por las sociedades administradoras, se registrarán las inversiones constituidas debitando la subcuenta que corresponda de las cuentas del grupo 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

(...)

5. TRASLADO DE RECURSOS A LAS ENTIDADES TERRITORIALES O APLICACIÓN DE LOS MISMOS AL PAGO DE PASIVOS PENSIONALES A SU CARGO

El traslado de recursos a las entidades territoriales o la aplicación de los mismos al pago de pasivos pensionales a su cargo se registrará 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.

(...)

4. Las solicitudes de retiro de recursos para el pago del pasivo pensional o de devolución de recursos por parte de la entidad territorial, para lo cual debitará la subcuenta 991509-Obligaciones - FONPET de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930702-Solicitudes de retiro pendientes de aprobación de la cuenta 9307-OBLIGACIONES - FONPET. Con las aprobaciones de retiro se debitará la subcuenta 930702-Solicitudes de retiro pendientes de aprobación y se acreditará la subcuenta 930703-Retiros aprobados pendientes de giro de la cuenta 9307-OBLIGACIONES - FONPET.

Con el giro de los recursos, se debitará la subcuenta 930703-Retiros aprobados pendientes de giro de la cuenta 9307-OBLIGACIONES - FONPET y se acreditará la subcuenta 991509-Obligaciones - FONPET de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB). Adicionalmente, debitará la subcuenta 837202-Retiros pagados durante el año 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).

5. Los recursos pendientes de recaudo, sobre los que no existan actos administrativos en firme, los cuales se registrarán debitando la subcuenta 830702-Derechos por cobrar sin acto administrativo en firme de la cuenta 8307- DERECHOS - FONPET y acreditando la subcuenta 891526-Derechos - FONPET de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Una vez adelantado el proceso de cobro coactivo por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el acto administrativo que acredite la obligación quede en firme, se debitará la subcuenta 830701-Derechos por cobrar con acto administrativo en firme y se acreditará la subcuenta 830702-Derechos por cobrar sin acto administrativo en firme de la cuenta 8307- DERECHOS - FONPET.

Con el recaudo de los recursos, se acreditará la subcuenta 830701-Derechos por cobrar con acto administrativo en firme de la cuenta 8307-DERECHOS - FONPET y se debitará la subcuenta 891526-Derechos - FONPET de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Adicionalmente, debitará la subcuenta 991533-Rendimientos y aportes - FONPET de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará 936902-Aportes recaudados durante el año de la cuenta 9369-RENDIMIENTOS Y APORTES - FONPET”.

CONCLUSIONES

En este caso, al ser los ingresos incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, el ingreso por concepto de penalización de contraparte en una operación de contado deberá ser reconocido por las entidades territoriales beneficiarias de los recursos con los que se constituyeron el o los títulos que generaron la penalización, mediante un débito en la

subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y un crédito en la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO.

Por la entrada de los recursos al Fondo, corresponde al MHCP registrar en la contabilidad del FONPET 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.

Ahora bien, dado que los recursos provenientes de la penalización serán invertidos, cuando se efectúe la inversión el MHCP, en la contabilidad del FONPET, debitará la subcuenta que corresponda de las cuentas del grupo 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Para efectos de control, los recursos recibidos por la penalización de contraparte en una operación de contado se registrarán por parte del MHCP, en la contabilidad el FONPET, mediante un débito en la subcuenta 991533-Rendimientos y aportes - FONPET de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta 936902-Aportes recaudados durante el año de la cuenta 9369-RENDIMIENTOS Y APORTES – FONPET, considerando que estos recursos aumentarán el valor de los aportes efectuados por las entidades territoriales.

CONCEPTO No. 20221100046621 DEL 16-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento de las propiedades, planta y equipo adquiridas en una transacción en moneda extranjera.

Doctora
CLAUDIA INÉS GARCÍA COLORADO
Coordinadora Grupo de Contabilidad - URF
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 No. 20220010019952 del 27 de abril de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) el SGC como entidad sujeta al ámbito de aplicación del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF)-Nación y el Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR) y en aplicación de los preceptos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno expedido por la Contaduría General de la Nación (CGN), realiza operaciones y transacciones en moneda distinta a la funcional (moneda extranjera) para la adquisición de los citados bienes y servicios.

Por lo anterior, el SGC en aplicación de la Norma “Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera”, abarca dos momentos frente al reconocimiento y pago de la obligación, que a continuación y a manera de ilustración se menciona, para el caso de adquisición de un activo o servicio con un proveedor extranjero:

- En cumplimiento del principio de devengo, el SGC reconoce el activo o servicio adquirido con el proveedor del exterior, para lo cual, en el momento de la obligación presupuestal (reconocimiento inicial), la entidad reconoce el valor de la cuenta por pagar pactada en dólares, a la tasa proyectada por efectos de las variaciones respecto de la tasa de cambio real del día, fecha en la que se reconoce el bien o servicio adquirido y se constituye la cuenta por pagar con el proveedor extranjero.

CÓDIGO	DESCRIPCIÓN	DB	CR
16/15	ACTIVO O GASTO	XXX	-
2406	ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR	-	XXX

- Posterior al reconocimiento inicial, pasan algunos días mientras el SGC cumple con la obligación contraída, es decir, fecha de la negociación efectiva, día en la que la entidad, se desprende de los recursos para extinguir la cuenta por pagar.

En este segundo momento, se pueden presentar variaciones en las tasas de cambio, lo que conlleva posiblemente a un aumento o disminución de la tasa de cambio frente a la del reconocimiento inicial (causación de la cuenta por pagar). Generalmente para el SGC, las tasas de cambio en la fecha efectiva de negociación-giro de los recursos, se comportan con tendencia a disminuir con respecto a la tasa proyectada utilizada para el reconocimiento inicial de la obligación.

En este escenario planteado, por efectos de la disminución en la variación de la tasa, el pago pactado es inferior al del reconocimiento inicial (causación de la cuenta por pagar).

(...)

En consecuencia, para el SGC es claro que las diferencias en cambio se reconocen en el resultado del periodo, afectando las subcuentas correspondientes de las cuentas 4806-AJUSTE POR DIFERENCIAS EN CAMBIO (disminución de la tasa) o 5803-AJUSTE POR DIFERENCIAS EN CAMBIO (aumento de la tasa).

Teniendo en cuenta el contexto anterior y de conformidad con lo establecido en el numeral 3 de la Norma de “Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera” contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, nos permitimos solicitar su autorizado concepto frente a los siguientes interrogantes:

1. ¿Cuál es el costo en la medición inicial de las Propiedades, Planta y Equipo, cuando estos bienes son adquiridos en moneda extranjera, considerando que el valor real del pago se determina con la TRM de la fecha de negociación-giro de los recursos (fecha efectiva del pago)?
2. ¿Qué se entiende por fecha de una transacción, fecha de la causación de la cuenta por pagar (reconocimiento inicial) o la fecha de negociación-giro de los recursos (fecha efectiva del pago)?
3. ¿Cuándo se cumplen las condiciones para que las Propiedades, Planta y Equipo adquiridos en moneda extranjera puedan considerarse como un elemento de los Estados Financieros del Servicio Geológico Colombiano?”.

CONSIDERACIONES

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1.1. Activos

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

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

(...)

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

(...)

6.1.2. Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

68. Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía o fecha de vencimiento.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

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

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

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

"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.

(...)

10. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor de las propiedades, planta y equipo.

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

12. Las erogaciones en que incurrirá la entidad para dismantelar o retirar un elemento de propiedades, planta y equipo, o rehabilitar el lugar sobre el que este se asiente se reconocerán como un mayor valor de las propiedades, planta y equipo y como una provisión. La medición se efectuará de acuerdo con lo establecido en la Norma de provisiones. Esto, cuando dichos conceptos constituyan obligaciones en las que incurra la entidad como consecuencia de adquirir o utilizar el activo durante un determinado periodo.

13. Los costos de financiación asociados con la adquisición o construcción de una propiedad, planta y equipo que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de costos de financiación, cumpla con los requisitos establecidos para calificarse como activo apto, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.

(...)

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 monetarias son aquellas que se mantienen en efectivo, así como los activos y pasivos que se van a recaudar o pagar mediante una cantidad fija o determinable de efectivo, por ejemplo, las inversiones de administración de liquidez, las cuentas por cobrar, los préstamos por pagar y los beneficios a los empleados que se paguen en efectivo.

5. Las partidas no monetarias 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, al costo de reposición o al valor neto de realización se convertirán utilizando las tasas de cambio en la fecha en que se mida ese valor. Las partidas no monetarias son aquellas distintas de las partidas monetarias, por ejemplo, los inventarios, las propiedades de inversión y los activos intangibles.

6. Las diferencias en cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias o al reexpresar las partidas monetarias a tasas de cambio diferentes de las utilizadas para su reconocimiento inicial se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo. Las diferencias en cambio que surjan al reexpresar partidas no monetarias medidas al valor 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.

(...)

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

(...)

4.2. 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)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Pregunta 1

La medición inicial de las propiedades, planta y equipo es por el costo, el cual comprende el precio de adquisición, los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición y, en general, 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.

Por otra parte, los pasivos se reconocen cuando surja la obligación legal de desprenderse de recursos o beneficios económicos para su cancelación, con independencia del momento de la emisión de la factura o de la firma del acuerdo contractual.

Por lo antes expuesto, cuando el Servicio Geológico Colombiano reciba el bien y se configuren los criterios de reconocimiento del activo, incorporará la propiedad, planta y equipo por el costo de adquisición. Ahora bien, dado que la adquisición del bien se realiza en una transacción en moneda extranjera, la entidad utilizará la tasa de cambio de la fecha de la transacción para realizar la conversión a la moneda funcional, es decir, al peso colombiano.

Así las cosas, el procedimiento para el reconocimiento de propiedades, planta y equipo, adquiridas en moneda extranjera, será el siguiente:

Cuando la entidad reciba el bien y adquiera el control de este, lo incorporará mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, utilizando la tasa de cambio de la fecha de la transacción.

Ahora bien, conforme al principio del devengo, el reconocimiento del hecho económico se debe hacer cuando surjan los derechos y obligaciones. Por lo tanto, el reconocimiento del bien adquirido en moneda extranjera deberá corresponder al valor pactado en la fecha de la transacción, utilizando la tasa de cambio de contado en la fecha de la transacción y no la tasa proyectada para el pago o la efectiva del pago.

Pregunta 2

La Norma de efectos de las variaciones en la tasa de cambio de la moneda extranjera define que 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.

Así las cosas, el Servicio Geológico Colombiano deberá reconocer la adquisición de las propiedades planta y equipo en moneda extranjera y la cuenta por pagar en la moneda funcional de la entidad, esto es, el peso colombiano. Para ello, deberá utilizar la tasa de cambio en la fecha de la transacción, siendo la fecha en la cual cumple las condiciones para su reconocimiento como elementos de los estados financieros.

Cuando se efectúe el pago de la obligación, la entidad convertirá el valor pagado en moneda extranjera a la tasa de cambio de la fecha en la cual se efectúa el pago o abono en cuenta.

Pregunta 3

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

El control de 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.

Así pues, cuando el Servicio Geológico Colombiano tenga el control del bien, es decir cuando de acuerdo con los términos contractuales a la entidad se le hayan transferido los riesgos y beneficios asociados a la adquisición del bien, procederá a registrarlo como propiedad, planta y equipo atendiendo lo señalado en la Norma de propiedades, planta y equipo.

En consecuencia, si se ha detectado que ocurrieron errores en el reconocimiento de las propiedades planta y equipo, deberá corregir estos errores, de conformidad con 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.

CONCEPTO No. 20221100047141 DEL 17-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los depósitos judiciales creados en virtud de los procesos de expropiación de franjas de terrenos interpuestos por la Agencia Nacional de Infraestructura. Reconocimiento de las franjas de terrenos que se encuentran en proceso de expropiación.

Doctora

NELCY JENITH MALDONADO BALLÉN

Coordinadora Grupo Interno de Trabajo GIT- Administrativo y Financiero

Agencia Nacional de Infraestructura - ANI

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su solicitud, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010022162 del 10 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Agencia Nacional de Infraestructura, en cumplimiento de su cometido estatal de administrar y ejecutar los proyectos de concesiones y otras formas de Asociación Público Privada - APP, que se encuentran a su cargo para el diseño, construcción, mantenimiento, operación, administración y/o explotación de la infraestructura pública en todos sus modos de transporte, formula diferentes demandas de expropiación ante los despachos judiciales, en contra de los titulares de los predios, con el fin de garantizar la provisión de franjas de terreno, necesarias para rehabilitar y/o construir infraestructura de transporte vial con ocasión a la ejecución de los proyectos de concesión.

Para que los procesos de expropiación sean aceptados por los despachos judiciales, se requiere la constitución un depósito judicial en favor del propietario del inmueble ya sea por parte de la Agencia o de los concesionarios privados. Posteriormente y en desarrollo del proceso, los despachos judiciales profieren sentencias en la cuales decretan la expropiación a favor de la Agencia y a su vez, se fija un monto por concepto de indemnización, para que la entidad o el concesionario privado, realice el respectivo pago a los titulares de los predios.

Para dar cumplimiento a la sentencia, se constituyen un depósito judicial en el Banco Agrario de Colombia a favor del titular del predio con destino al juzgado, y una vez termine el proceso, se ordena el pago al titular.

Por lo anterior, respetuosamente solicitamos su autorizado concepto, frente a los siguientes planteamientos:

1. ¿Cuál es el tratamiento contable que debe dar la Agencia Nacional de Infraestructura, a los pagos realizados en los procesos de expropiación iniciados por la entidad en contra de los titulares de derechos reales principales, sobre los bienes inmuebles a fin de garantizar la adquisición de las franjas de terrenos requeridos para la ejecución de los proyectos de concesión?

2. ¿Cuál es el momento, en el que la Agencia debe reconocer las franjas de terrenos adquiridas mediante procesos de expropiación, teniendo en cuenta que, solo se adquiere la titularidad de estos una vez terminado el proceso?

3. ¿Cuál es el tratamiento contable que debe dar la Agencia, a los predios y a dichos procesos judiciales, cuando el acuerdo de concesión termina y la infraestructura de transporte debe ser revertida a la entidad titular (INVIAS), sin que se haya terminado el proceso de expropiación?

4. ¿Cuál es el tratamiento contable que debe aplicar la Agencia, cuando los Concesionarios, u otra entidad, han realizado pagos de depósitos judiciales iniciales dentro de estos procesos de expropiación, y es la Agencia quien realiza el pago restante de la indemnización?

5. Teniendo en cuenta que el proceso judicial "a favor de la Agencia" puede darse por terminado por enajenación voluntaria y, en ese sentido el depósito judicial realizado en el Banco Agrario por el valor del avalúo del inmueble debe ser reintegrado:

¿Cuál es el tratamiento contable que debe dar la Agencia al reintegro de dinero cuando el depósito judicial es constituido con recursos de la ANI y los recursos son recibidos en las cuentas bancarias de la entidad o en las cuentas bancarias del Tesoro Nacional?

¿Cuál es el tratamiento contable que debe dar la Agencia al recaudo de dichos recursos, ya sea en las cuentas bancarias de la entidad o en las cuentas bancarias del Tesoro Nacional, cuando el depósito judicial es constituido con recursos del Proyecto (Patrimonio Autónomo) o recursos de los concesionarios privados?

6. Finalmente, ¿Cuáles son las normas aplicables y la información mínima para revelar?".

CONSIDERACIONES

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

“6.1.1. Activos

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

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

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

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

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, especialmente la modificación realizada por la Resolución 211 de 2021, 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”.

Por una parte, el Procedimiento Contable para el Registro de las Operaciones Interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado por la Resolución 006 de 2017, preceptúa:

“1. OPERACIONES DE LA TESORERÍA CENTRALIZADA

La tesorería centralizada es la dependencia encargada de administrar recursos financieros y recaudar y pagar por cuenta de las entidades de gobierno. Esta tesorería realiza los recaudos de los ingresos y los giros a la entidad del mismo nivel, bien sea nacional o territorial. Así mismo, administra los excedentes de liquidez.

Con el flujo de los recursos, las entidades que intervienen deben estar informadas para corresponder las operaciones recíprocas de los fondos entregados y recibidos, de las operaciones de enlace y de los recursos entregados y recibidos en administración.

1.1. Fondos entregados y recibidos por la tesorería centralizada

1.1.1. Pagos

El giro de los recursos, por parte de la tesorería centralizada, se registrará debitando las subcuentas de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditando la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda.

Cuando las entidades reciban los recursos a través de la tesorería interna para efectuar los pagos a los beneficiarios finales, debitarán las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditarán las subcuentas de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Con el giro de los recursos a los beneficiarios finales, debitarán las subcuentas y cuentas del pasivo relacionado y acreditarán las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En el evento en que las entidades tengan definido el pago a beneficiario final por parte de la tesorería centralizada, cancelarán la obligación debitando las subcuentas y cuentas del pasivo que corresponda y acreditando la subcuenta relacionada de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

De otra parte, si se realiza un anticipo o si los recursos son entregados en administración a terceros diferentes de la tesorería centralizada, la entidad ejecutora debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS o de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, según corresponda, y acreditará la subcuenta relacionada de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

1.1.2. Reintegros

Los reintegros corresponden a los recursos restituidos a la tesorería centralizada por parte de la entidad o de un beneficiario final, con ocasión de la devolución de bienes y servicios adquiridos.

En el caso del reintegro de recursos girados a la entidad, previo a su realización, esta disminuirá los saldos de las subcuentas de las cuentas de activos, gastos y obligaciones que fueron afectadas.

Tratándose de reintegros por pagos al beneficiario final, previo a la realización del reintegro, la entidad constituirá una cuenta por cobrar a cargo del beneficiario del pago, debitando la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando las subcuentas de las cuentas de activo o gasto inicialmente registradas.

El registro contable de los reintegros dependerá de si los recursos fueron recibidos en el periodo contable o en períodos contables anteriores.

1.1.2.1. Reintegro de recursos recibidos en el periodo contable

El valor de los reintegros efectuados por las entidades a la tesorería centralizada, de los fondos recibidos en el periodo contable, se registrará con un débito en las subcuentas de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS y un crédito en las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. En las entidades donde la tesorería centralizada paga directamente a los beneficiarios finales, estas debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS y acreditarán la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Por su parte, la tesorería centralizada debitará las subcuentas de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda, y acreditará las subcuentas de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS, efectuando la reclasificación de la subcuenta afectada con el recaudo.

1.1.2.2. Reintegro de recursos recibidos en periodos contables anteriores

El valor de los reintegros efectuados por las entidades a la tesorería centralizada, de los fondos recibidos en periodos contables anteriores, se registrará con un débito en las subcuentas de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y un crédito en las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. 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”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

PREGUNTA 1. ¿Cuál es el tratamiento contable que debe dar la Agencia Nacional de Infraestructura, a los pagos realizados en los procesos de expropiación iniciados por la entidad en contra de los titulares de derechos reales principales, sobre los bienes inmuebles a fin de garantizar la adquisición de las franjas de terrenos requeridos para la ejecución de los proyectos de concesión?

Cuando la ANI giré los recursos para la apertura del título judicial, que respaldará el proceso de expropiación en contra de los titulares de derechos reales, debitará la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si los recursos salen directamente de las cuentas bancarias de la ANI. Por su parte, si el desembolso se realiza a través de las cuentas bancarias del Tesoro Nacional, la entidad 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.

PREGUNTA 2. ¿Cuál es el momento, en el que la Agencia debe reconocer las franjas de terrenos adquiridas mediante procesos de expropiación, teniendo en cuenta que, solo se adquiere la titularidad de estos una vez terminado el proceso?

Para la incorporación de los bienes como activo en la información financiera de la entidad, deberá tener en cuenta los criterios de reconocimiento, esto es, que sean recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

Para efectos de evaluar la existencia de control, es preciso indicar que, la entidad deberá 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. No obstante, la titularidad jurídica sobre el bien no es suficiente para que se cumplan las condiciones de control, puesto que, una entidad puede tener a cargo los riesgos y beneficios asociados al activo y no ser la dueña jurídica de este.

En consecuencia, la ANI reconocerá las franjas de terrenos adquiridas mediante procesos de expropiación en el momento que adquiera el control, con independencia del momento en el cual finalice el proceso jurídico o se obtenga la titularidad jurídica.

No obstante, en virtud de la ejecución de un acuerdo de concesión, también es importante indicar que la ANI incorporará los activos entregados en concesión siempre que esta actúe como entidad concedente 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.

PREGUNTA 3. ¿Cuál es el tratamiento contable que debe dar la Agencia, a los predios y a dichos procesos judiciales, cuando el acuerdo de concesión termina y la infraestructura de transporte debe ser revertida a la entidad titular (INVIAS), sin que se haya terminado el proceso de expropiación?

El tratamiento contable al finalizar el acuerdo de concesión por la reversión de la infraestructura y de los títulos judiciales creados se realizará conforme a lo pactado por las partes.

En el entendido que los terrenos expropiados, al finalizar el acuerdo de concesión, harán parte de la infraestructura revertida por el concesionario, cuando la ANI traslade los bienes al INVÍAS efectuará

la respectiva desincorporación del total de bienes revertidos y reconocerá un gasto por transferencia en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

PREGUNTA 4. ¿Cuál es el tratamiento contable que debe aplicar la Agencia, cuando los Concesionarios, u otra entidad, han realizado pagos de depósitos judiciales iniciales dentro de estos procesos de expropiación, y es la Agencia quien realiza el pago restante de la indemnización?

Cuando los depósitos judiciales sean creados con recursos de los concesionarios u otras entidades, la ANI no realizará registro contable alguno, puesto que no corresponde a recursos de esta. Si al finalizar el proceso de expropiación, la ANI debe asumir algún pago para la adquisición de los bienes inmuebles, reconocerá el valor proporcional como una obligación.

PREGUNTA 5. Teniendo en cuenta que el proceso judicial "a favor de la Agencia" puede darse por terminado por enajenación voluntaria y, en ese sentido el depósito judicial realizado en el Banco Agrario por el valor del avalúo del inmueble debe ser reintegrado:

a. ¿Cuál es el tratamiento contable que debe dar la Agencia al reintegro de dinero cuando el depósito judicial es constituido con recursos de la ANI y los recursos son recibidos en las cuentas bancarias de la entidad o en las cuentas bancarias del Tesoro Nacional?

Cuando la ANI reciba el reintegro de los recursos, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si los recursos ingresan directamente a las cuentas bancarias de la ANI, y un crédito en la subcuenta 190903-Depósitos judiciales de la cuenta 1909-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA. Si el reintegro es recibido a través de las cuentas bancarias del Tesoro Nacional, la entidad 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.

b. ¿Cuál es el tratamiento contable que debe dar la Agencia al recaudo de dichos recursos, ya sea en las cuentas bancarias de la entidad o en las cuentas bancarias del Tesoro Nacional, cuando el depósito judicial es constituido con recursos del Proyecto (Patrimonio Autónomo) o recursos de los concesionarios privados?

Cuando el depósito judicial haya sido constituido con recursos de los concesionarios o de otras entidades, el reintegro de los recursos será recibido por quien haya realizado el aporte correspondiente, por lo que, la ANI no reconocerá contablemente este hecho económico.

PREGUNTA 6. Finalmente, ¿Cuáles son las normas aplicables y la información mínima para revelar?

La ANI deberá tener en cuenta los lineamientos normativos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, particularmente los criterios de reconocimiento de activo del Marco Conceptual y los criterios contenidos en las Normas de propiedad, planta y equipo y bienes de uso público para la medición posterior de los activos en concesión, y la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente para el reconocimiento de los hechos económicos que surgen

en virtud de la ejecución de un acuerdo de concesión. Cada una de las normas contiene la información mínima a revelar por parte de la entidad.

Adicionalmente, es preciso indicar que procede la revelación en notas a los estados financieros de toda la información relevante sobre el proceso de expropiación de las franjas de terrenos, los depósitos jurídicos que respaldan las demandas interpuestas por la entidad, y el control, destinación y estado de los terrenos.

CONCEPTO No. 20221100047471 DEL 17-06-2022

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

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

Señores
Alcaldía de Arauca
Arauca, Arauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20221400021172 del 3 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

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

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

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

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

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

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

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

2. Desarrollos tecnológicos asociados al servicio de alumbrado público.

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

CONSIDERACIONES

Los artículos 350 y 352 de la Ley 1819 de 2016, “por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”, expresa:

“ARTÍCULO 350. Destinación. El impuesto de alumbrado público como actividad inherente al servicio de energía eléctrica se destina exclusivamente a la prestación, mejora, modernización y ampliación de la prestación del servicio de alumbrado público, incluyendo suministro, administración, operación, mantenimiento, expansión y desarrollo tecnológico asociado. (...)

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

De otra parte, el artículo 4° del Decreto 943 de 2018, “por el cual se modifica y adiciona la Sección 1, Capítulo 6 del Título III del Libro 2 del Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de

Minas y Energía, 1073 de 2015, relacionado con la prestación del servicio de alumbrado público”, señala:

“ARTÍCULO 4. Modifíquese el artículo 2.2.3.6.1.2 del Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía, 1073 de 2015, el cual quedará así: ARTÍCULO 2.2.3.6.1.2. Prestación del Servicio. Los municipios o distritos son los responsables de la prestación del servicio de alumbrado público, el cual podrán prestar de manera directa, o a través de empresas de servicios públicos domiciliarios u otros prestadores del servicio de alumbrado público que demuestren idoneidad en la prestación del mismo, con el fin de lograr un gasto financiero y energético responsable”. (Subrayados fuera de texto)

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

“ARTÍCULO 180.-DESTINACIÓN. El impuesto de alumbrado público como actividad inherente al servicio de energía eléctrica se destina exclusivamente a la prestación, mejora, modernización y ampliación de la prestación del servicio de alumbrado público, incluyendo suministro, administración, operación, mantenimiento, expansión, desarrollo tecnológico asociado e interventoría de la operación”.

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

(...)

6.1.5. Gastos

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

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

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1.2. Ingresos por impuestos

Los ingresos por impuestos corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes. Se originan en el hecho generador del tributo, gravando la riqueza, la propiedad, la producción, la actividad o el consumo, entre otros.

1.2.1. Reconocimiento

La entidad reconocerá ingresos por impuestos cuando surja el derecho de cobro originado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme”. (Subrayado fuera de texto)

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

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

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

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

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

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

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

“52. Los activos son recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que

otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o vender bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o venda bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

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

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

1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

(...)

1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos”. (Subrayado fuera de texto)

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

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

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye:

Pregunta 1

Tanto para las entidades de gobierno como para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, que aplican Régimen de Contabilidad Pública, como es el caso del Municipio de Arauca y la empresa Arauca Iluminada S.A.S, debe tenerse en cuenta que para llevar a cabo el reconocimiento de un recurso como activo debe cumplirse la definición de este elemento contenida en los marcos conceptuales respectivos.

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

Para evaluar si el municipio de Arauca o la empresa Arauca Iluminada tiene control de un activo se deben tener en cuenta aspectos como la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

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

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

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

Preguntas 2 y 3

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

- Reconocimiento del derecho de cobro del impuesto

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

- Recaudo del impuesto

De acuerdo con la información aportada por el consultante, la empresa se encarga de recaudar dicho impuesto por lo cual deberá registrarlo mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 240706-Cobro cartera de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

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

- Consignación del dinero

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

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

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

De acuerdo con la Norma de ingresos de actividades ordinarias del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, se reconocen como tales aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros. En particular como ingresos por prestación de servicios se consideran aquellos recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Para este caso en particular, el artículo 180 del Acuerdo Municipal de Arauca N° 200.02.016, señala que el impuesto de alumbrado público debe destinarse de manera exclusiva a la prestación, mejora, modernización y ampliación de la prestación del servicio de alumbrado público, incluyendo suministro, administración, operación, mantenimiento, expansión y desarrollo tecnológico asociado e interventoría de la operación.

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

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

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

Ahora bien, si el dinero se consignó al encargo fiduciario, el Municipio debitará la subcuenta 249051-Servicios Públicos de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Pregunta 4

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

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

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

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

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

CONCEPTO No. 20221100047501 DEL 17-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de las multas impuestas por la Contraloría General del Departamento del Magdalena, a favor del Fondo de Bienestar Social y Escuela de Formación de Estudios Fiscales.

Doctora
MICHELLY NARVÁEZ ROSADO
Profesional Universitario
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° 20220010022412 del 11 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Fondo de Bienestar Social y Escuela de Formación de Estudios Fiscales de la Contraloría General del Departamento del Magdalena identificada con NIT 900.903.253-7, con usuario chip FONDO32534975, es una entidad creada mediante Ordenanza No. 028 del 30 de abril de 2015 con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuesto propio. (Documento adjunto)

La Ordenanza No. 028 de 2015 establece la constitución del patrimonio del Fondo de la siguiente manera:

- Las apropiaciones que le sean asignadas en el presupuesto departamental y especialmente por los aportes provenientes del presupuesto de la Contraloría General del Departamento del Magdalena destinados a atender los planes anuales de Bienestar Social e Incentivos.
- Los rendimientos de las operaciones financieras obtenidas durante cada vigencia fiscal.
- Donaciones y aportes voluntarios o convencionales de los servidores de la Contraloría General del Departamento del Magdalena.
- Recaudos por concepto de multas que imponga la Contraloría General del Departamento del Magdalena.
- Los bienes que como persona jurídica haya adquirido o adquiera.

- Los recursos que perciba por concepto de servicios prestados en el desarrollo de diplomados, seminarios, talleres y todo tipo de actividades de educación no formal.
- Los recursos de la venta del papel rezago, remate de bienes y demás materiales de reciclaje utilizados por la Contraloría General del Departamento del Magdalena.
- Los pagos por concepto de fotocopias y demás expensas recaudadas o percibidas por la Contraloría General del Departamento del Magdalena y que escapen a los parámetros de la Ley 617 del 2000”.

La consulta se enfoca en el manejo contable que el Fondo de Bienestar Social debe realizar específicamente con los recaudos por concepto de multas impuestas por la Contraloría General del Departamento del Magdalena, en virtud a que la entidad está realizando el reconocimiento subcuenta 131102-Multas y Sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, con el acto administrativo expedido por la Contraloría General del Departamento del Magdalena (ejecutoriado) que impone la sanción correspondiente. Sin embargo, surge la inquietud debido a que las gestiones de cobro y el control de la cuenta por cobrar por este concepto no están en cabeza del Fondo de Bienestar, sino de la Contraloría General del Departamento del Magdalena; por lo cual, analizando esta situación, no correspondería a un ingreso por este concepto, sino que podría tratarse como un ingreso sin contraprestación (subvenciones).

Cabe aclarar, que las Contralorías Territoriales sólo pueden incluir en sus presupuestos, los ingresos por concepto de cuotas de fiscalización y auditaje, por lo cual las multas y sanciones impuestas no pueden hacer parte de sus activos e ingresos y no son reconocidas ni recaudadas por esta entidad (no generarán beneficios económicos futuros).

(...)

El Fondo de Bienestar Social tiene el derecho (asignado por la Ordenanza 028-2015) al recaudo del recurso, por lo que es claro que el evento por medio del cual se crea el derecho de cobro está a cargo de la Contraloría departamental y a su vez, las gestiones de cobro del debido proceso sancionatorio; por tanto, atendiendo la definición de activo, el aspecto de “control” no es claro.

Ahora bien, el reporte del Boletín de Deudores Morosos el cual debe ser diligenciado por el Fondo de Bienestar, debe responder por las cuentas por cobrar que cumplan las condiciones establecidas en el formato y debe notificarse al “moroso” su situación en el reporte; sin embargo, tanto la información del moroso como la información de su mora y aún el proceso de notificación está a cargo de la Contraloría General del Departamento del Magdalena.

Por todo lo anteriormente expuesto, solicito orientación sobre el manejo contable que los Fondos de Bienestar Social deben realizar por los recaudos de sanciones impuestas por la contraloría distrital, departamental o nacional correspondiente”.

Mediante correo electrónico recibido por este despacho el 9 de junio de 2022, la doctora Michelly Narváez Rosado responde los siguientes interrogantes:

“1. ¿Quién usa los recursos para producir o suministrar bienes o servicios (el fondo o la contraloría)?

El fondo de bienestar social recibe el recaudo de sanciones y los utiliza para cumplir con su plan de acción.

2. ¿Quién cede el recurso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios (el fondo o la contraloría)?

La Contraloría cede el recaudo del recurso para que el Fondo se financie.

3. ¿Quién es el dueño de los recursos (el fondo o la contraloría)?

La sanción pecuniaria es impuesta por la Contraloría y es la quien ejecuta el proceso coactivo cuando el sancionado no realiza el pago en los tiempos estipulados.

4. ¿Quién debe garantizar la adecuada operación o destinación de los recursos (el fondo o la contraloría)?

El Fondo es quien distribuye y ejecuta los recursos recaudados por concepto de sanciones.

5. ¿Quién decide la destinación de los recursos (el fondo o la contraloría)?

El Fondo decide la destinación.

6. ¿Quién puede restringir el uso de los recursos (el fondo o la contraloría)?

El Fondo recibe el recaudo de las sanciones de acuerdo con la Ordenanza 030 expedida por la Asamblea, por lo cual el uso de los recursos es del Fondo hasta tanto no se expida un acto administrativo que le restrinja el uso del mismo.

7. ¿Los recursos contribuyen a la consecución de los objetivos del Fondo?

Si, es la fuente principal para la financiación de los planes de estímulos e incentivos del Fondo”.

CONSIDERACIONES

La Constitución Política de la República de Colombia, establece:

“ARTICULO 268. El Contralor General de la República tendrá las siguientes atribuciones:

(...)

5. Establecer la responsabilidad que se derive de la gestión fiscal, imponer las sanciones pecuniarias que sean del caso, recaudar su monto y ejercer la jurisdicción coactiva, para lo cual tendrá prelación.

(...)

ARTICULO 272. La vigilancia de la gestión fiscal de los departamentos, distritos y municipios donde haya contralorías, corresponde a estas en forma concurrente con la Contraloría General de la República.

(...)

Los contralores departamentales, distritales y municipales ejercerán, en el ámbito de su jurisdicción, las funciones atribuidas al Contralor General de la República en el artículo 268 en lo que sea pertinente, según los principios de coordinación, concurrencia, y subsidiariedad. El control ejercido por la Contraloría General de la República será preferente en los términos que defina la ley". (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Decreto 403 de 2020 "por el cual se dictan normas para la correcta implementación del Acto Legislativo 04 de 2019 y el fortalecimiento del control fiscal", indica:

"ARTÍCULO 85. Registro de sanciones administrativas fiscales. Los órganos de control fiscal llevarán un registro público de las sanciones administrativas fiscales impuestas por estos".

En la Ordenanza 028 del 2015 "por medio de la cual se modifica la Ordenanza número 016 de 2013, correspondiente al Fondo de Bienestar Social de la Contraloría General del Departamento del Magdalena", se establece:

"ARTÍCULO PRIMERO. CREACION Y NATURALEZA. Créase el Fondo de Bienestar Social y Escuela de Formación de Estudios Fiscales de la Contraloría General del Departamento del Magdalena, con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuesto propio, adscrito a la Contraloría General del Departamento del Magdalena. La Estructura orgánica podrá integrarse por funcionarios de planta de la Contraloría General del Departamento del Magdalena.

(...)

ARTÍCULO SEGUNDO. DE LOS OBJETIVOS. El Fondo de Bienestar Social y Escuela de Formación de Estudios Fiscales de la Contraloría General del Departamento del Magdalena tendrá como objetivos los siguientes:

1. Contribuir a la solución de las necesidades básicas de salud, educación, cultura, recreación y deportes de los empleados de la Contraloría General del Departamento del Magdalena.
2. Desarrollar planes y actividades de capacitación o formación académica para funcionarios y servidores de la administración pública y de la comunidad en general.
3. Realizar las inversiones que le permitan cumplir oportunamente los objetivos propios y le garanticen seguridad, rentabilidad y liquidez.
4. Elaborar y ejecutar programas o actividades recreativas, culturales y deportivas para los funcionarios de la Contraloría General del Departamento del Magdalena y sus núcleos familiares.

(...)

ARTÍCULO CUARTO: DEL PATRIMONIO: El patrimonio del Fondo de Bienestar Social y Escuela de Formación de Estudios Fiscales de la Contraloría General del Departamento del Magdalena estará constituido por:

(...)

4. Recaudos por concepto de multas que imponga la Contraloría General del Departamento del Magdalena". (Subrayado fuera de texto)

Mediante Resolución 100 22-191 del 2020 "por la cual se adopta el procedimiento administrativo sancionatorio y se establecen las reglas de la potestad sancionatoria en la Contraloría General del Departamento del Magdalena", se establece:

"ARTÍCULO SÉPTIMO. PAGO DE LA MULTA. Cuando se imponga la sanción de multa, el pago deberá realizarse dentro del mes siguiente a la ejecutoria del acto que la impone a favor del Fondo de Bienestar Social de la Contraloría General del Departamento del Magdalena en la cuenta destinada para este. Una vez culminado este término, sin que se haya cancelado la multa, ésta será descontada por el respectivo pagador del salario devengado por el sancionado, teniendo en cuenta los límites que establece la normativa vigente para los descuentos.

La resolución que imponga la multa debidamente ejecutoriada prestará mérito ejecutivo". (Subrayado fuera de texto)

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

"6.1.1. Activos

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

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

(...)

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

(...)

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

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

60. Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios; utilizar para liquidar un pasivo; utilizar para distribuir excedentes o utilidades de la entidad; o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción o suministro de bienes o servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

(...)

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

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

"2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación

incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

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 y bienes expropiados.

1.3.1. Reconocimiento

(...)

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, salvo que esta esté sujeta a condiciones, caso en el cual se reconocerá un pasivo.

(...)

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". (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2021, describe las siguientes cuentas así:

1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS: "Representa el valor de los derechos a favor de la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones y cuotas de sostenimiento".

1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR: "Representa el valor de los derechos adquiridos por la entidad, originados en recursos recibidos sin contraprestación...".

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".

4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS: "Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones y cuotas de sostenimiento".

4428-OTRAS TRANSFERENCIAS: "Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad en transacciones sin contraprestación con terceros, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas".

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".

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La Contraloría General del Departamento del Magdalena como entidad encargada de imponer, recaudar y ejercer la jurisdicción coactiva de las sanciones pecuniarias, así como de llevar el registro público de estas, debe reconocer el derecho y el ingreso por concepto de multas y sanciones, por lo tanto, con la resolución que imponga la multa debitará la subcuenta 131102-Multas y sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditará la subcuenta 411002-Multas y sanciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Una vez la contraloría recaude los recursos debitará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y acreditará la subcuenta 131102-Multas y sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con base en lo recaudo, la contraloría registrará la obligación de trasladar los recursos al Fondo de Bienestar Social y Escuela de Formación de Estudios Fiscales, 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, el fondo registrará los recursos a su favor mediante 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.

Para esto, es necesario que la contraloría y el fondo mantengan un adecuado flujo de información, a fin de que este último registre oportunamente el derecho y el ingreso por transferencia.

Con el traslado de los recursos al fondo, la contraloría debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO. Por su parte, el fondo 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. 20221100047771 DEL 22-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable cuando se hacen avalúos de propiedades, planta y equipo y para dar de baja en cuentas bienes muebles obsoletos.

Doctora
FANNY REYES PINTO
Asesora en el área contable y financiera
Municipio de Concepción
Concepción, 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°20220010024822 del 25 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El municipio de Concepción-Santander identificado con Código 210768207 está realizando saneamiento contable en el ítem de Propiedad, Planta y Equipo- Bienes muebles.

En algunos casos el valor actualizado de los bienes en mención es mayor al registrado en el balance contable y en otros casos este valor es menor.

La consulta es cuál cuenta contable se afecta teniendo en cuenta que estos registros contables van a afectar finalmente el patrimonio de la entidad”.

Mediante llamada telefónica efectuada a la doctora Fanny Reyes Pinto, la peticionaria aclaró la consulta, expresando que los bienes a los que se refiere son: un equipo de música, tres computadores, tres impresoras, a los cuales se les hizo un avalúo por personal del SENA con el fin de actualizarlos en la contabilidad, además, dar de baja en cuentas algunos muebles obsoletos que aparecen en la contabilidad y no existen en la toma física y pregunta qué cuentas afectan contablemente para la baja en cuentas de estos.

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política, establece:

“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:

“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, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

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

(...)

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

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

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

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 pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo”. (Subrayado fuera del texto).

(...)

Por otra parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece lo siguiente:

“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.

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

(...)

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; (...)" (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 Concepción Santander, como es el caso de cuándo dar de baja en cuentas bienes muebles obsoletos y que no existen en la toma física.

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que conforme a lo establecido en el numeral 10.3. Medición posterior de la Norma de propiedades, planta y equipo, estos elementos con posterioridad a su reconocimiento son medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, dado que no se contempla dentro del Marco Normativo aplicable a Entidades de Gobierno la actualización del valor de los bienes allí reconocidos, no es necesario realizar avalúos con este fin.

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, 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 el valor del servicio recuperable, que es el mayor entre el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición y 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.

En este orden de ideas, se precisa que el procedimiento para la desincorporación de una partida que no cumple las condiciones esenciales para mantener su reconocimiento como activo en 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, 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 del mismo.

Ahora bien, 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. Por lo tanto, un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros.

En este sentido, el registro contable que debe efectuar la entidad de gobierno para la baja en cuentas de los bienes muebles (obsoletos o dañados) que cumplan lo descrito en el párrafo anterior corresponderá 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 que corresponda de la cuenta 1665-MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA.

Cualquier diferencia entre los débitos y créditos anteriores deberá reconocerse en el resultado del periodo, bien con un débito en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, o un crédito en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros, de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Si la entidad de gobierno encuentra justificación para controlar administrativamente los muebles dados de baja en cuentas, puede registrarlos en cuentas de orden, siempre cuente con una medición. Para el efecto, debitará la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y acreditará la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), por el valor residual estimado.

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.

De otra parte, el numeral 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible, indica que las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan con las características fundamentales de relevancia y representación fiel, es decir, que las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar controles con el fin de mejorar la calidad de la información.

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.

CONCEPTO No. 20221120048251 DEL 24-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Reconocimiento de la contraprestación por la asunción del pasivo pensional y prestacional de la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P.

Doctor
 MARCIAL GILBERTO GRUESO BONILLA
 Subdirector Financiero
 Ministerio de Hacienda y Crédito Público
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su solicitud, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20220010016452 del 01 de abril de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En virtud de lo anterior (artículos 1 y 2 de la Resolución 594 del 17 de marzo de 2021 expedida por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público) y a la luz de lo establecido por la Contaduría General de la Nación mediante concepto radicado con número 20211100061511 en el que señaló el ‘Procedimiento contable para el reconocimiento de las obligaciones pensionales por parte del Fondo Nacional del Pasivo Pensional y Prestacional de la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. – FONECA’, me permito solicitar:

1. La Subcuenta contable que se debe afectar dentro del grupo 13 – Cuentas por cobrar.
2. La contrapartida de la cuenta por cobrar que tendría que registrar el Ministerio de Hacienda y Crédito Público con motivo de la expedición de la Resolución 594 de 2021”.

Mediante comunicación telefónica del 10 de mayo de 2022, la contadora de la entidad indicó que la cuenta por cobrar fue reconocida a 31 de diciembre de 2021 y se registró deterioro del 100% en razón a que la Electrificadora del Caribe S.A. entró en liquidación. No obstante, en la medida que se realicen los activos de la empresa, el MHCP espera recuperar parte de la cuenta por cobrar.

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. (...)

ARTÍCULO 316. TÉRMINOS Y CONDICIONES DE LAS MEDIDAS DE SOSTENIBILIDAD. Como contraprestación por la asunción de los pasivos la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público directa o indirectamente adquirirá una o más cuentas por cobrar a cargo de Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. El Conpes determinará: a) el monto de las cuentas por cobrar con base en el concepto previo emitido por la Dirección General de Regulación Económica de la Seguridad Social del MHCP, a partir de la información que reciba del agente interventor de Electricaribe S.A. E.S.P., en cuanto al pasivo pensional y al pasivo prestacional, y de la SSPD en cuanto al pasivo asociado al Fondo Empresarial; b) los mecanismos para actualizar dichos montos hasta la fecha efectiva de la asunción del pasivo previsto en esta Subsección.

El Gobierno nacional reglamentará los términos y condiciones de la asunción de pasivos y aquellos aspectos conexos de la vinculación de capital privado, público o mixto, a través de uno o varios oferentes, a la solución estructural de la prestación del servicio público de energía eléctrica en la Costa Caribe en el marco de esta Subsección. La eventual insuficiencia de las fuentes de pago de las deudas de Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. con la Nación o el Fondo Empresarial, se entenderán como gastos necesarios para asegurar la prestación eficiente del servicio público de distribución y comercialización de electricidad en la Costa Caribe del país. En consecuencia, dicha gestión no se enmarcará en lo dispuesto por el artículo 6o de la Ley 610 de 2000 para servidores y contratistas del Estado o las normas que la modifiquen, por cuanto obedecen al cumplimiento de los cometidos y de los fines esenciales del Estado. Lo anterior sin perjuicio de las reclamaciones que pueda instaurar la nación y otras entidades públicas para el cobro de las indemnizaciones que correspondan contra Electrificadora del Caribe S.A.E.S.P. y/o a los causantes de la necesidad de la toma de posesión.

(...)

La cuenta por cobrar que corresponda al pasivo pensional y al pasivo prestacional tendrá prelación sobre la parte de la cuenta por cobrar que corresponda al pasivo asociado al Fondo Empresarial. Por tratarse de medidas de salvamiento, estas cuentas por cobrar tendrán prelación en su pago sobre todos los pasivos a cargo de Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P.” (Subrayado 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.”, 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.

PARÁGRAFO 2. La asunción por la Nación del pasivo pensional y prestacional a cargo de Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P., no hace al Ministerio de Hacienda y Crédito Público un sujeto con interés jurídico, sucesor procesal o parte interesada en las actuaciones administrativas y/o en las acciones judiciales de cualquier naturaleza, que tengan por propósito la reclamación de derechos pensionales o prestacionales asociados, de carácter particular y concreto.

(...)

ARTÍCULO 2.2.9.8.1.5. Monto de las Cuentas por Cobrar que se Generen. El monto de las cuentas por cobrar a cargo de Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P., que la Nación recibirá como contraprestación por la asunción del pasivo descrito en el presente Decreto, será determinado por el CONPES con base en el cálculo actuarial del pasivo pensional de que trata el artículo 2.2.9.8.1.2 del presente decreto.

(...)

ARTÍCULO 2.2.9.8.2.3. Cuentas por Cobrar. Asumidos los pasivos descritos en la presente sección, la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. registrará, en favor de la Nación, una cuenta por cobrar con

dichos valores, de conformidad con lo que determine el CONPES”. (subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Resolución 0594 del 17 de marzo de 2021, expedida por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, establece:

“ARTICULO 1°. Cuenta por cobrar. La cuenta por cobrar a favor de la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público en razón de la asunción del pasivo pensional y prestacional de la Electrificadora del Caribe S.A.-E.S.P., de acuerdo con el decreto 1082 de 2015 adicionado por el Decreto 042 de 2020, estará conformada por la suma del cálculo actuarial del pasivo pensional y prestacional, del pasivo contingente y de los gastos de administración, aprobados por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, y con el respectivo concepto por parte de la Dirección General de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, actualizado financieramente al 28 de febrero de 2021.

ARTICULO 2°. Liquidación de la cuenta por cobrar. El valor de la cuenta por cobrar a favor de la Nación de acuerdo con el artículo anterior, se liquida en la suma de DOS BILLONES SETECIENTOS TRECE MIL NOVECIENTOS CINCUENTA Y NUEVE MILLONES SEISCIENTOS CINCUENTA Y DOS MIL SEISCIENTOS TREINTA Y SIETE PESOS MONEDA LEGAL (\$2'713.959'652.637), a precios del 28 de febrero de 2021. La Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. deberá certificar al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el monto de la cuenta por pagar a su cargo, establecido en el inciso anterior”. (Subrayado fuera de texto)

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

“6.1.4. Ingresos

73. 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”.

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

(...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo.

(...)

2.5. Baja en cuentas

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

CONCLUSIONES

En cumplimiento con lo establecido en la Resolución 594 de 2021, la contraprestación por la asunción del pasivo pensional y prestacional de la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. por parte de la Nación, será reconocida por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público como cuenta por cobrar cuando espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, de conformidad con lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar, 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 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo.

Cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar se dará de baja de la información financiera.

El reconocimiento de gasto por pérdidas por deterioro de las cuentas por cobrar procede cuando para la entidad aún exista probabilidad de flujo de efectivo. En el entendido 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, cuando no se tenga ninguna probabilidad de flujo de efectivo hacia la entidad, procede la baja en cuentas y no el reconocimiento del deterioro del 100%, en atención a que estos dejan de cumplir los requisitos para su reconocimiento como activos.

Ahora bien, si en el momento en que ocurre el hecho económico la entidad cuenta con información que acredita que no existe probabilidad de flujo futuro de efectivo y, en tal sentido, sea imposible el cobro del derecho, no reconocerá la cuenta por cobrar ni el ingreso en los estados financieros.

CONCEPTO No. 20221120048451 DEL 28-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los bienes muebles e inmuebles que se revierten a favor de la Nación con la formalización de la cláusula de reversión al finalizar el contrato.

1. Doctor
ALFREDO LÓPEZ RODRÍGUEZ
Coordinador Grupo de Recursos Financieros (A)
Agencia Nacional de Minería (ANM)
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° 20220010018462 del 19 de abril de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Estado Colombiano suscribió un contrato a través de la entonces empresa CARBOCOL EICE con la firma PRODUCTOS DE COLOMBIA PRODECO en el año 1989 para la explotación de Carbón en el Departamento de Cesar lo cual quedo establecido en el contrato No 044-89 ...

Se tiene entonces que el Estado Colombiano a través de Carbocol pacto cláusulas de reversión para incorporar dentro de sus activos aquellos necesarios para adelantar la explotación minera en caso de terminación por cualquier causa y así garantizar la operación minera.

Prodeco en calidad de titular minero durante el año 2020 solicito la renuncia al título minero de Carbón otorgado por el Estado Colombiano a través de Carbocol y se hizo necesario dar aplicación a la cláusula de reversión pactada, sin embargo, surgen desde la perspectiva contable los siguientes interrogantes:

1. ¿Cuál es la Entidad que debe reconocer en sus Estados Financieros el valor de los activos reversados a favor de la Nación? ¿Ministerio de Minas y Energía, Sistema General de Regalías o Agencia Nacional de Minería?

(...)

2. En caso de ser la Agencia Nacional de Minería la que debe reconocer en sus Estados Financieros los activos provenientes de reversión; ¿qué cuentas contables debe afectar y como deben incorporarse? ¿Ingresos o directamente patrimonio?
3. ¿Cuál debe ser la base de medición Inicial de dichos activos recibidos por reversión?
4. ¿Cuál debe ser la base de medición posterior de dichos activos recibidos por reversión?
5. ¿Cuál debe ser el manejo de la depreciación o amortización y deterioro que dichos activos hayan causado hasta el momento de la reversión?
6. ¿Cuál debe ser el manejo de la depreciación o amortización y deterioro que dichos activos causen desde el momento de la reversión?
7. ¿Cómo efectuar el reconocimiento en los Estados Financieros, de los gastos derivados de los activos recibidos por reversión, teniendo en cuenta que mientras permanezcan en cualquiera de las entidades no estarán prestando servicio alguno? ¿Se deben reconocer como mayor valor del activo hasta que entre nuevamente en operación? ¿Deben ser reconocidos como gastos del ejercicio?
8. Si la entidad entrega esos bienes anexos a un nuevo contrato minero, que tratamiento se debe dar en cuanto a su control, depreciación o amortización y deterioro.
9. Como se debe manejar la baja de estos bienes.

Para todos los interrogantes, se requiere establecer las cuentas contables que se deben utilizar en cada caso.

Es importante tener presente que la entidad no es propietaria ni poseedora de los terrenos donde se conceden los contratos de exploración, construcción y montaje y explotación de los minerales”.

Mediante mesa de trabajo efectuada el 26 de mayo de 2022, los asistentes por parte de la Agencia Nacional de Minería y el Ministerio de Minas y Energía dieron respuesta, entre otras, a las siguientes preguntas formuladas por el equipo del GIT de Doctrina Contable Pública:

¿Qué entidad tiene reconocidos los activos del caso particular? y, ¿Quién los tenía reconocidos hasta el 2020?

El Estado no era propietaria de los bienes, su papel era ubicar los yacimientos, y el de la autoridad minera, llevar a cabo los contratos de concesión o explotación minera.

Los contratos suscritos establecen que una vez finalicen, el titular minero debe revertir al Estado los bienes construidos durante la ejecución del contrato, los cuales deben asociarse a las actividades de explotación. Por lo tanto, los bienes del caso particular por primera vez van a ser reconocidos por la entidad que sobre ellos tenga el derecho y el control.

Los contratos que se perfeccionan son de concesión y de concesión minera, este último se soporta sobre la titularidad que el Estado tiene del subsuelo. En virtud de estos contratos, se pactan cláusulas de reversión gratuita de los bienes, lo cual significa que, con la terminación del contrato por cualquier causa, estos bienes pasan a nombre del Estado.

¿PRODECO entrega o transfiere bienes inmuebles?

Los bienes que el titular minero debe revertir son:

- Muebles que tenía destinados a la explotación
- Lotes y predios adquiridos

¿La administración que debe ejercer la ANM sobre los bienes incluye que pueda usarlos en posteriores contratos?

De conformidad con el Decreto Ley 4134 de 2011, la ANM puede administrar y disponer de los bienes muebles e inmuebles que pasen al Estado por finalización de los contratos de concesión y demás títulos mineros en que aplique cláusulas de reversión.

¿La ANM debe garantizar la adecuada operación de los bienes, los puede ceder y beneficiarse de la operación de los mismos?

Hay bienes que se podrán ceder, y hay otros muy específicos que deben ser operados por entidades a las que realmente les beneficie. Estos bienes se entregarán mediante contratos de concesión y comodato.

Con la entrega de los bienes se busca generar un derecho a favor de la ANM mediante el pago de una retribución económica.

¿Como se efectuará la entrega de los bienes?

No existe un procedimiento específico puesto que es la primera vez que se efectuará una reversión, sin embargo, la ANM adelantó para ello unas recomendaciones a fin de minimizar riesgos y garantizar un adecuado control. Los pasos para la recepción de los bienes serían:

1. Identificación documental de los bienes que se van a revertir.
2. Visita al área donde se encuentran ubicados los bienes que se van a revertir.
3. Definición de la estrategia de recepción de bienes que se van a revertir.
4. Recepción de bienes mediante acta.

¿Los gastos incurridos en el proceso de reversión serán asumidos por la ANM?

Sí, todos los gastos por concepto de visitas al área, viáticos al lugar, sueldos y honorarios de las personas que van a estar en el proceso de reversión, entre otros, los debe asumir la ANM.

¿La titularidad de los bienes una vez se reviertan es de la ANM?

La titularidad si será de la ANM.

¿El Ministerio de Minas y Energía (en adelante MME) puede definir la destinación de los bienes?
El MME puede influir en la destinación, toda vez que la ANM está adscrita al MME.

CONSIDERACIONES

La Ley 685 de 2001, “por la cual se expide el Código de Minas y se dictan otras disposiciones”, establece:

“ARTÍCULO 113. REVERSIÓN GRATUITA. En todos los casos de terminación del contrato, ocurrida en cualquier tiempo, operará la reversión gratuita de bienes en favor del Estado circunscrita esta medida a los inmuebles e instalaciones fijas y permanentes, construidas y destinadas por el concesionario en forma exclusiva al transporte y al embarque de los minerales provenientes del área comprendida en tal contrato y de aquellas que se encuentren incorporadas a los yacimientos y accesos y que no puedan retirarse sin detrimento del mismo (yacimiento) y de los frentes de trabajo. Esta reversión operará sólo en los casos en que las características y dimensiones de los mencionados bienes, a juicio de la autoridad minera, los hagan aptos como infraestructura destinada a un servicio público de transporte o embarque o darse al uso de la comunidad.

(...)

ARTÍCULO 357. CLÁUSULA DE REVERSIÓN. En los contratos celebrados antes de la expedición del presente Código, en los que se hubiere pactado la obligación de entregar, a título de reversión gratuita, bienes adquiridos o construidos por el contratista, este podrá, a la terminación del contrato, convenir la sustitución de esa obligación por la de pagar a la entidad contratante, una suma equivalente al valor de tales bienes. En caso de no haber acuerdo sobre el monto de la mencionada suma, las partes podrán recurrir al arbitramento técnico en la forma prevista en el artículo 294 de este Código y correrán por cuenta del contratista los costos y honorarios que se causen. No habrá lugar a la sustitución de la obligación de reversión de los inmuebles e instalaciones permanentes que tengan, a juicio de la autoridad minera, las características y dimensiones que las hagan aptas como infraestructura a un servicio público de transporte o embarque o darse al uso de la comunidad”. (Subrayado fuera de texto)

El Decreto 4134 de 2011, “por el cual se crea la Agencia Nacional de Minería, ANM, se determina su objetivo y estructura orgánica”, prescribe:

“Artículo 3. OBJETO. El objeto de la Agencia Nacional de Minería, ANM, es administrar integralmente los recursos minerales de propiedad del Estado, promover el aprovechamiento óptimo y sostenible de los recursos mineros de conformidad con las normas pertinentes y en coordinación con las autoridades ambientales en los temas que lo requieran, lo mismo que hacer seguimiento a los títulos de propiedad privada del subsuelo cuando le sea delegada esta función por el Ministerio de Minas y Energía de conformidad con la ley.

Artículo 4°. Funciones. Son funciones de la Agencia Nacional de Minería, ANM las siguientes:

1. Ejercer las funciones de autoridad minera o concedente en el territorio nacional.
2. Administrar los recursos minerales del Estado y conceder derechos para su exploración y explotación

(...)

11. Administrar y disponer de los bienes muebles e inmuebles que pasen al Estado por finalización de los contratos de concesión y demás títulos mineros en que aplique cláusula de reversión.

(...)

Artículo 5°. Patrimonio y Recursos. El patrimonio de la Agencia Nacional de Minería, ANM, estará conformado por:

(...)

6. Los derechos de producción y los bienes muebles e inmuebles que pasen al Estado por terminación de los contratos de exploración y explotación minera vigentes y aquellos que suscriba la Agencia Nacional de Minería, ANM en que aplique cláusula de reversión.

(...)

ARTÍCULO 10. Funciones del Presidente de la Agencia. Son funciones del Presidente de la Agencia Nacional de Minería, ANM, las siguientes:

(...)

16. Disponer y orientar la administración de los bienes muebles e inmuebles que pasen a la Nación por finalización de los contratos de concesión y demás títulos mineros en que aplique cláusula de reversión”.

En la Sentencia C-250/96 se establece:

“CLAUSULA DE REVERSION

En el caso de los contratos de explotación y concesión minera, la obligación de reversión en favor del Estado no surge solamente de un acuerdo de voluntades entre el Gobierno Nacional y el contratista, sino que surge de la ley que rige el contrato, la cual dispone la reversión -a título gratuito- del campo concesionado con todas sus anexidades, como obligación a cargo del contratista -una vez extinguida la concesión-. Esta obligación tiene por objeto permitir que la explotación del yacimiento pueda continuarse cuando el contrato de concesión se extinga, y se fundamenta en razones de utilidad pública, lo que está representado en el hecho de que el beneficiario ya ha obtenido tal cúmulo de utilidades que esos bienes ya se han pagado y que la sociedad tiene derecho a seguir beneficiándose del producto de los minerales. El valor económico y pecuniario de los equipos y bienes que en razón de la cláusula de reversión se traspasan a la Administración, se encuentra plenamente compensado

desde el momento de la firma del contrato, situación que no sucede con la expropiación, por cuanto en ésta, al decretarse por razones de equidad, el legislador previo el lleno de los requisitos constitucionales, adopta la decisión de expropiar el bien del cual es titular un particular, sin reconocer en beneficio de éste, indemnización ni compensación alguna”. (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el contrato 044 de 1989 suscrito entre Carbones de Colombia S.A. (CARBOCOL) y Productos de Colombia S.A. (PRODECO), establece:

“CLAUSULA SEGUNDA. - Objeto del Contrato: El objeto de este contrato es la exploración, construcción y montaje, y explotación de un Proyecto Carbonífero en el Área Contratada descrita en la Cláusula Tercera de este contrato, la cual hace parte de un área mayor otorgada a CARBOCOL por el Ministerio de Minas y Energía, a título de Aporte, mediante la Resolución No. 002657 de fecha 10 de octubre de 1977, Aporte No. 871.

(...)

CLAUSULA VIGESIMA QUINTA. - Causales de terminación: El presente contrato se terminará en cualquiera de los siguientes casos:

25.1 Cuando haya transcurrido el periodo de duración máxima del contrato, estipulado en la cláusula 24.

25.2 Por renuncia expresa al contrato por parte de EL CONTRATISTA, mediante notificación escrita a CARBOCOL, de acuerdo con lo establecido en la cláusula 26 de este contrato.

25.3 Por declaratoria de caducidad, conforme a lo estipulado en la cláusula 28.

(...)

CLAUSULA VIGESIMA NOVENA. - Obligaciones en caso de terminación:

29.1 Terminado el presente Contrato, por cualquiera de las causales establecidas en la Cláusula Vigésima Quinta, EL CONTRATISTA dejará en producción las minas que en tal fecha sean productoras y transferirá a CARBOCOL todos los bienes muebles o inmuebles, de propiedad del CONTRATISTA en Colombia relacionados directamente con el Proyecto, incluyendo las servidumbres y concesiones otorgadas en beneficio del mismo, aunque aquellas o estas se encuentren fuera del Área Contratada, de acuerdo con los siguientes términos y condiciones:

29.1.1 No serán objeto de transferencia el efectivo, las cuentas por cobrar, los inventarios de carbón, los otros activos corrientes diferentes a repuestos y suministros, la razón social, la marca del CONTRATISTA y el Good Will. No obstante, EL CONTRATISTA se compromete a que el volumen de inventarios de carbón a la terminación del presente Contrato no deberá exceder de un quince por ciento (15%) de las cantidades anuales de Toneladas del Proyecto establecidas en la Cláusula Décima Séptima.

29.1.2 Cuando la terminación del contrato ocurriere por causas diferentes a la declaratoria de

caducidad, los activos totalmente amortizados o totalmente depreciados pasarán gratuitamente a CARBOCOL libres de todo gravamen o limitación de dominio. Sobre activos que no hayan sido totalmente depreciados o amortizados y los bienes inmuebles adquiridos en beneficio exclusivo del Proyecto, CARBOCOL tendrá en este caso la primera opción de adquirirlos pagando al CONTRATISTA el equivalente en pesos, a la Tasa FX a la fecha en que contraiga la obligación de compra bajo la opción:

(i) del costo de adquisición original por parte del CONTRATISTA de dichos activos en US\$ menos la depreciación o amortización calculada de conformidad con el sistema de depreciación o amortización lineal durante la vida útil.

(ii) del costo de adquisición original por parte del CONTRATISTA de dichos activos en moneda distinta a US\$ convertido a US\$ a la Tasa FX a la fecha de adquisición original menos la depreciación o amortización calculada de conformidad con el sistema de depreciación o amortización lineal durante la vida útil.

(...)

CLAUSULA TRIGESIMA. - Liquidación:

(...)

30.4 Se determinarán y transferirán los bienes que conforme a este contrato hayan de pasar a ser propiedad de CARBOCOL en los términos y condiciones establecidos en la cláusula 29". (Subrayado fuera de texto)

En otro si N° 3 al contrato 044/89, se establece:

“DÉCIMA NOVENA: DIRECCIÓN TÉCNICA DE LAS OPERACIONES:

(...)

TRIGÉSIMA SÉPTIMA: REVERSIÓN Y OBLIGACIONES EN CASO DE TERMINACIÓN. - 37.1. Reversión: Terminando el presente contrato, por cualquier causal, salvo fuerza mayor o el acaecimiento de la condición resolutoria establecida en la cláusula segunda. EL CONTRATISTA transferirá a título de reversión a MINERCOL, los bienes muebles e inmuebles de propiedad de EL CONTRATISTA en Colombia, relacionados exclusivamente con la ejecución del contrato, incluyendo las servidumbres y concesiones otorgadas en beneficio del mismo, aunque aquellas o estas se encuentren fuera del área contratada, todos estos en adelante llamados Los Activos, de acuerdo con los siguientes términos y condiciones: 37.1.1 No serán objeto de reversión: el efectivo, las cuentas por cobrar, los inventarios de carbón, los otros activos corrientes diferentes a repuestos y suministros, la razón social, la marca de EL CONTRATISTA y el Good Will. (...) 37.1.2.3. Valoración de Activos: El valor de los activos para efectos de la reversión, será el correspondiente al Costo de Adquisición Original de dichos activos por parte de EL CONTRATISTA, menos la depreciación o amortización calculada de conformidad con el sistema de depreciación o amortización lineal durante la vida útil, según las normas de contabilidad vigentes. (...) 37.1.3. Cuando la terminación del contrato ocurriere por cualquier causal diferente a la

caducidad, Los Activos totalmente amortizados o totalmente depreciados pasarán gratuitamente a MINERCOL libres de todo gravamen o limitación de dominio”. (Subrayado fuera de texto)

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

“6.1.1. Activos

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

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

(...)

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

57. Los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos pasados. 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.

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

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

(...)

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

(...)

6.3.5. Bases de medición de activos

(...)

6.3.5.4. Costo de reposición

110. 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, corriente, no observable y específico para la entidad.

111. Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar, incluyendo los costos de transacción, para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos futuros del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad.

112. 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.

(...)

6.3.5.5. Valor de mercado

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

(...)

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

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una

obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, 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 se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

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.

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; ...

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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 o indemnización procedente de terceros por elementos deteriorados de propiedades, planta y equipo se reconocerá como ingreso en el resultado del periodo en el momento en que la compensación o indemnización sea exigible. La compensación o indemnización 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 o indemnización. En caso de que se generen variaciones en dicha estimación, estas afectarán el resultado del periodo.

(...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

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 y bienes expropiados.

1.3.1. Reconocimiento

(...)

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 terceros se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando quien transfiere el recurso se obligue, de manera vinculante, a la transferencia.

(...)

1.3.2. Medición

(...)

23. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Pregunta 1. ¿Cuál es la entidad que debe reconocer el valor de los activos reversados a favor de la Nación?

Con respecto a los bienes muebles e inmuebles que se revertirán a favor de la Nación por finalización de los contratos de concesión y demás títulos mineros en que aplique la cláusula de reversión, el Decreto 4134 de 2011 establece que: (i) la ANM tiene la función de administrarlos y disponer de ellos; (ii) el patrimonio de la ANM estará conformado, entre otras cosas, por estos bienes muebles e inmuebles; y (iii) el presidente de la ANM debe disponer de ellos y orientar su administración.

Por lo antes expuesto, y teniendo en cuenta las respuestas a las preguntas formuladas por el equipo del GIT de Doctrina Contable Pública en la mesa de trabajo, se puede concluir que la ANM deberá reconocer en sus activos, los bienes muebles e inmuebles revertidos.

En cuanto al control, lo ostentará la ANM porque: (i) una vez se formalice el acta de reversión, será el nuevo titular de los bienes; (ii) tendrá la capacidad de definir el uso que un tercero debe darle a los bienes; (iii) poseerá los riesgos significativos inherentes a los bienes, puesto que asume las

condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como lo es la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; y (iv) podrá exigir el pago de una retribución económica cuando ceda el uso de los bienes a un tercero, en efecto, esto le representará un derecho exigible.

Respecto del potencial de servicio, los activos tienen la capacidad de seguir prestando un servicio a la comunidad, la cual se seguirá beneficiando de los productos extraídos.

En definitiva, la ANM es la entidad que debe reconocer los bienes muebles e inmuebles que se revertirán a favor de la Nación en sus estados financieros, toda vez que cumplen con los criterios de reconocimiento de un activo.

Pregunta 2. ¿Qué cuentas contables se deben afectar para su incorporación?

Los bienes muebles e inmuebles revertidos a favor de la Nación se deberán clasificar como propiedades, planta y equipo, en la medida que sean activos tangibles empleados para la producción o suministro de bienes. Por lo tanto, con la formalización de la cláusula de reversión una vez finalizado el contrato, la ANM incorporará estos bienes en el estado de situación financiera considerando las siguientes opciones:

- Cuando los activos se reciban de forma gratuita, la ANM debitará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditará la subcuenta 442830-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes del sector privado de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

- Cuando los activos se reciban pagando una remuneración económica, la ANM debitará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Pregunta 3. ¿Cuál debe ser la medición inicial de los activos recibidos por reversión?

- Cuando los activos se reciban de forma gratuita, la ANM los medirá inicialmente por el valor de mercado y, en ausencia de este, por el costo de reposición.

- Cuando los activos se reciban pagando una remuneración económica, la ANM los medirá por el costo de conformidad con lo establecido en el numeral 10.2 de la Norma de propiedades, planta y equipo.

Pregunta 4. ¿Cuál debe ser la medición posterior de los activos recibidos por reversión?

Con posterioridad, los activos recibidos, ya sean de forma gratuita o pagando una remuneración económica, se medirán por el costo menos la depreciación acumulada y menos el deterioro acumulado. Es de precisar que, el costo de los activos recibidos de forma gratuita corresponderá al valor asignado por la ANM en la medición inicial.

Pregunta 5. ¿Cuál debe ser el manejo de la depreciación o amortización y deterioro causado para los activos hasta el momento de la reversión?

La depreciación y el deterioro registrado por el titular minero hasta el momento de la reversión no generará registros adicionales en la contabilidad de la ANM. La ANM incorporará los bienes muebles e inmuebles cuando se formalice la cláusula de reversión una vez finalizado el contrato, en la categoría de propiedades, planta y equipo por los valores señalados en la respuesta a la pregunta 3 de las conclusiones de este pronunciamiento.

Pregunta 6. ¿Cuál debe ser el manejo de la depreciación o amortización y deterioro que se cause para los activos desde el momento de la reversión?

Para el manejo de la depreciación y el deterioro, la ANM deberá observar los lineamientos del numeral 14.4. de la Norma de propiedades, planta y equipo, y la Norma de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Pregunta 7. ¿Cómo se deben reconocer los gastos derivados de los activos recibidos por reversión, teniendo en cuenta que mientras permanezcan en cualquiera de las entidades no estarán prestando servicio alguno?

Atendiendo lo dispuesto en la Norma de propiedades, planta y equipo, la ANM deberá revisar si los gastos incurridos constituyen adiciones y mejoras, reparaciones o mantenimientos.

Las adiciones y mejoras se reconocerán como mayor valor de la propiedad, planta y equipo, y son aquellas erogaciones en que incurrirá la ANM para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.

Las reparaciones se reconocerán como gasto en el resultado del periodo y son aquellas erogaciones en que incurrirá la ANM con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin que se mejore su capacidad productiva o eficiencia operativa. La ANM afectará por este concepto la subcuenta 511116-Reparaciones de la cuenta 5111-GENERALES.

Los mantenimientos se reconocerán como gasto en el resultado del periodo y corresponden a erogaciones que realizará la ANM con el fin de conservar la capacidad normal del uso del activo. La ANM afectará por este concepto la subcuenta 511115-Mantenimientos de la cuenta 5111-GENERALES.

Preguntas 8 y 9. Si la entidad entrega estos bienes anexos a un nuevo contrato minero, ¿qué tratamiento se debe efectuar para su control, depreciación o amortización y deterioro? y ¿Cómo se deben dar de baja en cuenta estos bienes?

Si con la entrega de los bienes se determina que ya no configuran activos para la ANM, la entidad deberá proceder a su baja en cuentas, para lo cual debitará 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 haya lugar, y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO. Cualquiera

diferencia que existiese se reconocerá en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Por su parte, si los bienes entregados siguen configurando un activo para la ANM, deberán permanecer reconocidos en las subcuentas y cuentas que correspondan del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y se les deberá seguir aplicando el tratamiento contable de esta norma.

Respecto de lo anterior, si los bienes se entregan para ejecutar contratos que cumplan con las características de una concesión, la ANM deberá reclasificar los activos a las subcuentas correspondientes de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN.

CONCEPTO No. 20221120048501 DEL 29-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual
	SUBTEMA	Tratamiento contable del área de terreno expropiada que no ha surtido el proceso de saneamiento administrativo dentro de la entidad.

Doctora

ROSA CORALIA AGURTO NOVOA

Coordinador Grupo de Contabilidad – Subdirección 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° 20220010065282 del 7 de diciembre de 2021, para la cual se amplió el contexto con el radicado N° 202200010000632 del 12 de enero de 2022 y se desarrolló mesa de trabajo el 25 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita concepto frente a los siguientes hechos:

El Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio recibió los derechos, deberes y obligaciones de entidades extintas como el Instituto de Crédito Territorial, la Unidad Administrativa Liquidadora y el INURBE. En el proceso la Subdirección de Servicios Administrativos recibió, mediante acta del 3 de febrero de 2014, 4341 predios y bienes fiscales, con la finalidad de ser saneados y posteriormente ser movilizados a través de transferencia gratuita o a título oneroso.

De conformidad con lo señalado por el Ministerio, un predio se entiende saneado cuando por efecto de las acciones administrativas, legales, de impuestos u otras determinantes resultan aclaradas y positivas, para lo cual el Ministerio emite una resolución para enviar a la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos, y proceder con la inscripción del Ministerio como propietario del bien.

Ahora bien, con respecto a las áreas expropiadas se precisa que corresponden a áreas de predios que no alcanzaron a ser saneados y, que en consecuencia, se encuentran registrados en cuentas de orden en los estados financieros del Ministerio. Estas áreas fueron expropiadas por la empresa Transmetro de Barranquilla, previas negociaciones con el Ministerio para determinar el valor y en el cual, además, primó el principio del bien general sobre el bien particular. Con la aceptación por parte del Ministerio, la empresa Transmetro giró los recursos en cuentas del Tesoro Nacional.

Por lo anterior, el Ministerio solicita concepto sobre el registro contable de los hechos descritos, teniendo en cuenta que las áreas expropiadas de los predios aún no han sido saneadas y, por ende, no son legalmente del Ministerio.

CONSIDERACIONES

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

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, actualizadas mediante la Resolución 211 de 2021, 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.

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”.

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta es preciso señalar que de conformidad con la definición de activo incorporada en los Marcos Conceptuales para entidades de gobierno y para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, 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 otorga, entre otros, el derecho de usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, beneficiarse de la revalorización de los recursos, o recibir una corriente de flujos de efectivo.

Para evaluar si existe o no control sobre un recurso se deben tener en cuenta aspectos como la titularidad legal, sin que sea esencial a efecto de determinar el control, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Por lo anterior, con respecto a los hechos descritos en su consulta, es preciso señalar que el hecho de que el Ministerio no ostente la titularidad jurídica sobre los predios, no es óbice para su reconocimiento como activo en los estados financieros, puesto que si los mismos han resultado de un evento pasado, donde la entidad tiene la capacidad de convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, así como que asume los riesgos significativos inherentes, corresponden a razones suficientes para que el bien sea reconocido en los estados financieros del Ministerio.

Así las cosas, el Ministerio deberá identificar el momento en el cual los bienes objeto de consulta cumplan con los requisitos para ser reconocidos como activo en los estados financieros, y atender a 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, toda vez que el mismo es un error, al existir un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible.

Para ello, el Ministerio ajustará las partidas del activo atendiendo a la norma correspondiente a la clasificación del mismo, afectando la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si el bien cumplía con los criterios para ser reconocido como activo con anterioridad al periodo contable en curso.

Igualmente, atendiendo a 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, la entidad deberá determinar la naturaleza del error identificado ya que, para efectos de presentación, para aquellos catalogados como materiales se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. En todo caso, aquellos errores clasificados como no materiales, no requerirán su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

Ahora bien, para efectuar la baja en cuentas de los bienes expropiados se atenderá a lo señalado en la norma correspondiente a la clasificación del activo, se reconocerán los recursos recibidos y la diferencia afectará el resultado del periodo en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, o la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, según corresponda.

CONCEPTO No. 20221100049561 DEL 05-07-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Tratamiento contable de bienes entregados y recibidos en comodato

Doctor
ÁLVARO DE FÁTIMA GÓMEZ TRUJILLO
Director Administrativo y Financiero
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° 20220010023892 del 20 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) detallar el tratamiento y registro contable de los siguientes contratos de comodato:

1. El primero corresponde a un contrato de comodato de bienes muebles (impresoras) realizado con una entidad privada donde la SNR participa como comodatario, analizando las características del contrato se identifica los siguientes aspectos:
 - a. El presente contrato es de carácter gratuito, donde la SNR no deberá asumir ningún pago por su ejecución.
 - b. La SNR solo está comprometida a adquirir los consumibles nuevos, originales y no remanufacturados de la misma marca de las impresoras, adquiridos a través de Distribuidores Autorizados por el fabricante en Colombia.
 - c. El control de los elementos se encuentra a cargo de la SNR durante gran parte de su vida económica (duración del contrato cinco años).
 - d. Al final del contrato se deben restituir los bienes relacionados en el contrato al comodante.
 - e. El comodante debe prestar el servicio técnico necesario y garantías durante todo el contrato para que las impresoras operen satisfactoriamente, y cuando el supervisor del contrato lo requiera sin que ello incurra en gastos económicos para la SNR.
 - f. Los riesgos significativos inherente al bien los tiene el comodante, ya que estos bienes se encuentran asegurado por parte del comodante y no la SNR.

2. El segundo corresponde a un contrato de comodato de bienes inmuebles (terrenos y construcciones) realizado con una entidad pública donde la SNR participa como comodante, analizando las características del contrato se identifica los siguientes aspectos:

- a. El presente contrato es de carácter gratuito, donde la SNR no recibe ningún pago por su ejecución.
- b. La SNR determina el uso específico que se le debe dar al bien inmueble entregado en el contrato.
- c. La duración del contrato es a corto plazo, por lo cual no es sustancialmente comparable con la vida económica de estos bienes.
- d. Al final del contrato se debe restituir los bienes inmuebles a la SNR.
- e. El comodante deberá asumir los servicios públicos que tenga el bien, la vigilancia, impuestos, mantenimientos, reparaciones y los demás gastos de administración a que haya lugar durante la ejecución del contrato.
- f. De acuerdo con las características mencionadas previamente y revisando las condiciones con el comodatario, el bien inmueble solo se encuentra reconocido en los estados financieros de la SNR como propiedad planta y equipo”. (Subrayado fuera de texto)

CONSIDERACIONES

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

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

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

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

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

(...)

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, (...).

(...)

10.3. Medición posterior

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

De acuerdo con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para el reconocimiento de los activos, la entidad debe atender a los siguientes requerimientos: i) control, ii) generación de beneficios económicos o potencial de servicio, y iii) que provenga de sucesos pasados. Respecto al control del activo, puede asumirse a través de la titularidad legal, pero esta no es suficiente, por lo que también se deben considerar aspectos como: a) quién asume los riesgos significativos inherentes al bien, b) la capacidad de definir el uso y destinación del bien, c) el acceso al recurso o su capacidad de restringirlo, y d) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o su capacidad de generar beneficios económicos.

Para efectos de establecer cuál de las dos entidades tiene el control del activo y por lo tanto reconocerlo en su situación financiera, mediante el análisis de los respectivos contratos 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 y con base en la información suministrada, para el primer contrato de comodato en concordancia con los literales, b, e. y f. del numeral 1 señalados en la consulta, se evidencia que la Superintendencia de Notariado y Registro no cumple con los requerimientos de control sobre los bienes muebles sujetos al contrato de comodato, debido a que no tiene la propiedad del bien, no asume los riesgos significativos y solo obtiene el beneficio de usarlo de acuerdo a los requerimientos definidos por la comodante. Por lo que es la entidad privada (comodante) quien define las condiciones y el uso de este y asume los riesgos derivados del contrato; por lo cual la SNR no debe hacer reconocimiento contable de los mismos como activos. Sin embargo, la entidad debe contabilizar los gastos en que se incurra por la compra de los consumibles como gastos del periodo.

Por su parte, en el segundo contrato de comodato, dado que la SNR (comodante) entrega el bien inmueble por un periodo no sustancial de la vida económica del activo, es quien asume los riesgos significativos y determina el uso que se le debe dar al bien; es la Superintendencia de Notariado y Registro en calidad de comodante, quien debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, revelar el hecho económico en las notas a los estados financieros y realizar las mediciones posteriores, esto es, costo del activo menos la depreciación acumulada, menos el deterioro acumulado, si lo hubiere; todo esto de acuerdo con la Norma de propiedades, planta y equipo.

En consecuencia, cuando se termine el contrato de comodato y dado que la SNR no dejó de reconocer el activo dentro de sus estados financieros, este continuará aplicando lo correspondiente a la Norma de propiedades, planta y equipo.

CONCEPTO No. 20221120049931 DEL 06-07-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento contable del convenio de financiación firmado entre el Instituto de Crédito Oficial en nombre del Gobierno de España y el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio de la República de Colombia.

Doctora
ROSA CORALIA AGURTO NOVOA
Coordinador Grupo de Contabilidad MVCT
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 No. 20220010017942 del 12 de abril de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Consejo de Ministros del Gobierno de España, en octubre del 2009, autorizó la concesión de una aportación de recursos al Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio, en adelante MVCT, de cofinanciación bajo la modalidad de subvención de Estado, para la ejecución del proyecto PROGRAMA DE ABASTECIMIENTO DE AGUA Y MANEJO DE AGUAS RESIDUALES EN ZONAS RURALES.

Se estableció contractualmente, que los recursos deben ser administrados a través de un encargo fiduciario contratado por el MVCT. El Comité de Gestión del Proyecto, otorgó la no objeción a la fiduciaria BBVA ASSET MANAGEMENT S.A. para constituir el encargo fiduciario. Por lo anterior, se celebró el Contrato de Encargo Fiduciario Irrevocable de Administración y Pagos No. 542 de 2014, entre el MVCT y BBVA. Los recursos se incorporaron al presupuesto del MVCT y se registraron en los estados financieros en la vigencia 2015, utilizando el código contable 480819–Donaciones y como contrapartida la cuenta del activo 190803–Recursos entregados en administración, Encargo Fiduciario.

El numeral cinco, del párrafo primero, cláusula sexta del Contrato No. 542 de 2014, referente al movimiento de las cuentas del encargo fiduciario, establece: “Reintegrar los recursos no ejecutados al Instituto de Crédito Oficial (ICO) de España a la finalización del proyecto, o a solicitud de éste en los casos previstos en el Convenio de Financiación y en el Reglamento Operativo de Proyectos o al

Beneficiario de la Subvención en los mismos casos, previa instrucción del Comité de Gestión.” (subrayado nuestro)

Por razones propias de la entidad aportante y en atención a lo pactado contractualmente, se solicitó al MVCT la devolución de una parte de los recursos administrados en el encargo fiduciario, durante la actual vigencia.

(...)

Para el caso del MVCT, la restitución del recurso se hace en la cuenta designada de la DTN, registrándose contablemente en la cuenta de operaciones interinstitucionales respectiva”.

La devolución de recursos detallada anteriormente no es a favor del MVCT, ni ingresa a la DTN, tampoco se considera una ejecución del proyecto. Los recursos retornan a quien concedió inicialmente la subvención (Gobierno Español), así las cosas, se solicita información acerca de ¿Cuáles deben ser las cuentas contables a ser utilizadas por el MVCT, para el reconocimiento de la devolución de recursos requerida en cumplimiento de lo estipulado en el acuerdo de subvención referido?

Con base en lo anterior, mediante correo electrónico del 15 de junio de 2022 se solicitó al Ministerio de Vivienda, fuesen facilitados los detalles de los casos previstos en el Convenio de Financiación y en el Reglamento Operativo de Proyectos para analizarlos frente a la normatividad aplicable, recibiendo copia del Convenio del Reglamento.

CONSIDERACIONES

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

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

6.1.2. Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

(...)

6.1.4. Ingresos

73. 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.

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

75. 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 entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos los impuestos y las transferencias”. (Subrayado fuera de texto)

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

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin 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 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.

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.

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

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

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

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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". (Subrayado fuera de texto)

El Convenio de Financiación firmado entre el Instituto de Crédito Oficial en nombre del Gobierno de España y el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio de la República de Colombia, para la cofinanciación del proyecto denominado "Programa de agua y saneamiento para el sector rural", señala:

"SÉPTIMA. - REINTEGRO Y RÉGIMEN SANCIONADOR

1. Se aplicará el régimen de reintegros previsto en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre General de Subvenciones, y su normativa de desarrollo, así como los apartados segundo y tercero del artículo 46 del Real Decreto 794/2010, de 16 de junio.

2. Se aplicará en los casos en que proceda el régimen sancionador previsto en el Título IV de la citada Ley General de Subvenciones y en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de Régimen Jurídico de las Administraciones públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

3. El reintegro al Fondo de los importes señalados anteriormente, deberá ser realizado por el BENEFICIARIO en el plazo de (1) UN mes, a contar desde la fecha en que el ICO, a instancia del Órgano concedente de la Subvención, efectúe formalmente la petición de reintegro al BENEFICIARIO.

4. El BENEFICIARIO deberá hacer efectivo el reintegro, mediante ingreso en la cuenta indicada en la petición formal de reintegro.

(...)

ANEXO II – RESOLUCIÓN CONCESIÓN DE SUBVENCIÓN DE COOPERACIÓN INTERNACIONAL CONCEDIDA EN DESARROLLO DE LA POLÍTICA EXTERIOR DEL GOBIERNO Y ACEPTACIÓN POR PARTE DE LA ENTIDAD BENEFICIARIA - (Art. 8.1.a) del RD 794/2010)

3º) Aceptación de la subvención.

(...)

Asimismo, el beneficiario se compromete a reintegrar el importe de la subvención cuando concurren las causas establecidas en la presente Resolución.

(...)

16) Reintegro

Será causa de reintegro o pérdida del derecho a la percepción de la subvención o ayuda las siguientes causas:

- a) El incumplimiento total o parcial de la finalidad de la subvención o ayuda.
- b) La falta de justificación o justificación insuficiente.
- c) La obtención de subvención o ayuda sin reunir las condiciones requeridas para ello.
- d) La obtención de un exceso de financiación obtenido sobre el coste real de la actividad subvencionada”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Para realizar el reconocimiento contable de los negocios jurídicos celebrados por las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que subyace a dichos instrumentos; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, el cual puede ser consultado generalmente en las obligaciones o derechos que se estipulan en el instrumento y; iv) el título al cual se entregan y reciben los recursos, esto es, como contraprestación directa por los bienes o la prestación de servicios, en el marco de la administración sin desprenderse del control de los mismos mientras la otra parte realiza las gestiones correspondientes para su ejecución, o como transferencia o subvención.

De acuerdo con lo establecido en la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, las transferencias condicionadas son aquellas en donde se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, se establece expresamente

que dichos recursos deben devolverse a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible tal devolución.

En el caso concreto, se tiene que por medio del convenio celebrado por el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio y el Instituto de Crédito Oficial (ICO) de España, este último le entrega al Ministerio recursos bajo la modalidad de subvención para la ejecución del “Programa de agua y saneamiento para el sector rural”; en dicho instrumento se pactó una cláusula de reintegro donde se estableció que se aplicará el régimen de reintegros previsto en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre General de Subvenciones, y su normativa de desarrollo, así como los apartados segundo y tercero del artículo 46 del Real Decreto 794/2010, de 16 de junio.

Aunado a lo anterior, en el Anexo II - RESOLUCIÓN CONCESIÓN DE SUBVENCIÓN DE COOPERACIÓN INTERNACIONAL CONCEDIDA EN DESARROLLO DE LA POLÍTICA EXTERIOR DEL GOBIERNO Y ACEPTACIÓN POR PARTE DE LA ENTIDAD BENEFICIARIA - (Art. 8.1.a) del RD 794/2010), se establecen cuatro causales de reintegro o pérdida del derecho a la percepción de la subvención, así: a) el incumplimiento total o parcial de la finalidad de la subvención o ayuda; b) la falta de justificación o justificación insuficiente; c) la obtención de subvención o ayuda sin reunir las condiciones requeridas para ello; d)) la obtención de un exceso de financiación obtenido sobre el coste real de la actividad subvencionada.

En este sentido, se tiene que la transferencia realizada por el ICO al Ministerio corresponde a una transferencia sujeta a condición, por cuanto se requiere que este use o destine los recursos a una finalidad particular y, si esto no ocurre, se establece expresamente que dichos recursos deben reintegrarse al ICO.

Así las cosas, el Ministerio al recibir los recursos del Gobierno de España ha debido reconocer un débito en la subcuenta 190803-Recursos entregados en administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, la cual se ha debido reducir en el momento en que el Ministerio cumplía las condiciones asociadas a su uso o destinación, reconociendo el ingreso en el resultado del periodo mediante el registro en la subcuenta 442807-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo recibidos de entidades de gobierno de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Por lo anteriormente expuesto, el tratamiento contable de los recursos como ingreso por transferencia no condicionada realizado por Ministerio corresponde a un error, que deberá 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.

Posteriormente, la entidad debe evaluar la materialidad del error y, en caso de ser material el error, para efectos de presentación de los estados financieros del periodo actual, la entidad debe reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

Ahora bien, una vez corregido el error en el reconocimiento del ingreso diferido por transferencias condicionadas, para efectos de reconocer la devolución de los recursos requerida por el Instituto de

Crédito Oficial (ICO) de España, la entidad registrará un débito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 190803-Recursos entregados en administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCEPTO No. 20221100049971 DEL 06-07-2022

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

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco conceptual Presentación de estados financieros Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Revelaciones que la empresa debe realizar en sus estados financieros. Soporte de registros contables y revelaciones a los estados financieros.

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

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010024492 del 23 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

(...)

Sobre la contraprestación se define en la cláusula tercera:

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

(...)

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

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

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

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

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

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

CONSIDERACIONES

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

“6.1.1. Activos

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

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

sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso". (Subrayado fuera de texto)

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

"10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.5. Revelaciones

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

1.3.6. Notas a los estados financieros

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

1.3.6.1. Estructura

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

(...)

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

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

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

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

1.3.6.2. Revelaciones

61. La entidad revelará la siguiente información:

(...)

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

(...)

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

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

“6.1.1. Activos

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

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

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

“1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

1.3.6. Notas a los estados financieros

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

1.3.6.1. Estructura

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

(...)

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

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

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

(...)

1.3.6.2. Revelaciones

66. La empresa revelará la siguiente información:

(...)

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

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

(...)

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

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

“2. PROCESO CONTABLE

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

2.1. Etapas del proceso contable

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

(...)

4.1. Soportes de contabilidad

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

PREGUNTA 1

Tanto para las entidades de gobierno como para las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, que aplican Régimen de Contabilidad Pública, como es el caso de la Alcaldía de Barranquilla y Puerta de Oro Empresa de Desarrollo Caribe S.A.S., debe tenerse en cuenta que para llevar a cabo el reconocimiento de un recurso debe cumplirse la definición de activo.

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

Para evaluar si la Alcaldía de Barranquilla o Puerta de Oro Empresa de Desarrollo Caribe S.A.S. tiene control de un activo se deben tener en cuenta aspectos como la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que sean significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Por lo anterior, se observa que es la Alcaldía de Barranquilla quien debe reconocer el bien inmueble puesto que controla el recurso toda vez que tiene la titularidad legal; restringe la destinación de los ingresos obtenidos por el aprovechamiento económico de su uso para cubrir la operación y mantenimiento del activo; realiza seguimiento al convenio a través de llamadas, visitas y auditorías para garantizar la ejecución del convenio; autoriza cualquier obra de adecuación, construcción o

intervención, que al finalizar será de su propiedad; y asume los riesgos derivados de la operación del activo al responder a la empresa en caso de presentarse un déficit generado por el ejercicio.

PREGUNTA 2

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

- Información requerida por las normas que no se haya incluido en otro lugar de los estados financieros.

- Información comparativa respecto del periodo anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros, cuando sea relevante para entender los estados financieros del periodo corriente.

- Información adicional que sea relevante para entender los estados financieros y que no se haya presentado en estos.

- En términos generales toda la información que sea útil para los usuarios de sus estados financieros para la toma de decisiones.

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

PREGUNTA 3

Sobre el particular, atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y por los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, que establecen que a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, se aclara que la CGN no tiene competencia para determinar cuáles acciones de tipo administrativo y jurídico deben implementar las entidades para que queden adecuadamente soportados los registros y revelaciones a efectuar.

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

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

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

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

CONCEPTO No. 20221100050121 DEL 07-07-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Bienes de uso público Arrendamientos Ingresos de transacciones con contraprestación
	SUBTEMA	Registro contable de los cánones de arrendamientos y cuotas de administración que deben pagar los vendedores informarles que hacen uso del espacio público.

Doctora

ELIZABETH ROMÁN SOTO

Directora (E)

Instituto Municipal para el Desarrollo Social y Económico de Palmira

Palmira, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010027272 del 10 de junio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Instituto Municipal para el Desarrollo Social y Económico de Palmira, IMDESEPAL, identificado con Nit 815.002.334-0 entidad descentralizada adscrita a la Alcaldía Municipal de Palmira, con autonomía presupuestal, patrimonio independiente, y personería jurídica propia; encargada de administrar los bienes inmuebles del municipio de Palmira entregados por la Alcaldía Municipal bajo un contrato de comodato, el cual nos permite dentro de nuestra misionalidad, realizar el arrendamiento de los puestos y/o locales ubicados en dichos inmuebles, siendo el recaudo de los cánones de arrendamiento y cuotas de administración nuestra fuente principal de ingresos.

Teniendo en cuenta lo anterior, el registro contable de los ingresos obtenidos por la facturación de los cánones de arrendamiento y cuotas de administración se registran en las siguientes cuentas:

13	Cuentas por cobrar	43	Venta de servicios
1317	Prestación de servicios	4390	Otros servicios
131718	Corporación de abastos	439008	Corporación de abastos

En la entidad se efectuó la revisión de las cuentas contables toda vez que se realizó la actualización e implementación de las Políticas Contables, y surgió la inquietud en el registro de los ingresos obtenidos por concepto de cánones de arrendamiento y cuotas de administración, ya que en la

normatividad vigente se clasifican dichos ingresos como arrendamientos financieros y arrendamientos operativos, por lo tanto, solicitamos comedidamente un concepto respecto a las cuentas que se debe manejar para el registro de los ingresos y cuentas por cobrar por concepto de cánones de arrendamientos y cuotas de administración, y si es necesario la creación de dicha clasificación en las cuentas contables”.

CONSIDERACIONES

El artículo 2200 de la Ley 84 de 1873, señala:

“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”.

El Decreto 373 de 2015 “por el cual se dictan unas disposiciones para la recuperación y preservación del espacio público en el municipio de Palmira”, establece:

“(…)

Que el artículo 63 de la constitución Política consagra que son los bienes de uso público son inalienables, imprescriptibles, e inembargables.

Que el artículo 82 de la constitución Política determina que es deber del Estado velar por la integridad del espacio público y su destinación al uso común, el cual prevalece sobre el interés particular.

(…)

Que por mandato Constitucional, el espacio público no le son oponibles derechos de terceros en atención a que se trata de un bien inalienable, imprescriptible e inembargable, características que excluyen la posibilidad de que un particular alegue la titularidad de derechos reales sobre el mismo como si fuera su bien propio”.

Por su parte, el Decreto 388 de 2015 “por medio del cual se transforma el Fondo Financiero del Municipio de Palmira – FINANPAL, en el Instituto Municipal para el Desarrollo Social y Económico de Palmira – IMDESEPAL, y se fijan sus objetivos y estructura”, considera:

“(…)

Que con fundamento en las facultades extraordinarias otorgadas al Alcalde de Palmira por el Concejo Municipal mediante el Acuerdo No. 012 del 23 de julio de 2.015 se expidieron los Decretos Municipales 230 y 231, a través de los cuales se adicionan la Misión de la entidad ‘Finanpal’, sus objetivos y se le entregan nuevas responsabilidades delegándole ‘...La administración y mantenimiento del amueblamiento urbano de carácter permanente construido o que se construya en el espacio público y del Centro Comercial que se construirá para los vendedores informales, y

demás amueblamiento de propiedad del Municipio que se entregue para su administración y mantenimiento’.

Con fundamento en las nuevas responsabilidades otorgadas, objetivos y funciones para cumplir, se hace necesario la transformación de la Entidad...”

El mencionado decreto, en los siguientes artículos, dispone:

“ARTÍCULO 1º.-Transformación. A partir de la vigencia del presente Decreto, y de conformidad con las facultades otorgadas por el Concejo Municipal a través del Acuerdo No. 012 del 23 de Julio de 2.015, TRANSFORMASE el establecimiento público denominado FONDO FINANCIERO DEL MUNICIPIO DE PALMIRA ‘FINANPAL’, en el INSTITUTO MUNICIPAL PARA EL DESARROLLO SOCIAL Y ECONÓMICO DE PALMIRA.

(...)

ARTÍCULO 8º.-Objetivos. La Entidad una vez transformada tendrá los siguientes objetivos:

(...)

d) Realizar la administración y mantenimiento de amueblamiento urbano de carácter permanente construido o que se construya en el espacio público, y el Centro Comercial que se construirá para reubicar a los vendedores informales y demás bienes inmuebles de propiedad del Municipio que se entreguen para su administración y mantenimiento.

(...)

ARTÍCULO 9º.-Responsabilidades.

Realizar todas las actuaciones administrativas necesarias para el cumplimiento de su objeto, para lo cual podrá suscribir, realizar y ejecutar los contratos y convenios que sean necesarios.

Recaudar, administrar, invertir los dineros recaudados provenientes de los contratos de arrendamiento de las diferentes plazas de mercado entregadas en administración y el centro de convenciones entre otros, los dineros provenientes de la administración, mantenimiento y aprovechamiento económico del espacio público, correspondiente al amueblamiento urbano de carácter permanente construido o que se construya en el espacio público, al ideal que los provenientes de los contratos administrativos de arrendamiento del centro comercial que se construirá para reubicar a los vendedores informales y demás bienes inmuebles de propiedad el Municipio que se entreguen para su administración y mantenimiento.

ARTÍCULO 10º.-Funciones.

(...)

31. Elaborar y llevar a cabo el proceso de facturación y distribución por concepto de arrendamiento y/o aprovechamiento de los locales y puestos de las plazas de mercado, del Centro Comercial de los vendedores informales y del aprovechamiento económico mensual de los módulos de venta del amueblamiento urbano de carácter permanente construido o que se construya en el espacio público, y que se le entreguen para su administración y mantenimiento.

(...)

33. Llevar a cabo el control de cartera morosa de los locales y puesto de las plazas de mercado, del amueblamiento urbano de carácter permanente construido o que se construya en el espacio público, de los módulos de ventas, locales y puestos del Centro Comercial de los vendedores informales y elaboración de convenios de pago.

(...)

ARTÍCULO 12º.- Patrimonio.

(...)

6. Los valores o sumas de dinero que reciba por el arrendamiento, aprovechamiento o enajenación de bienes de su propiedad, o que le sean entregados en comodato y/o administración por el Municipio de Palmira...

ARTÍCULO 13º.-Recursos. EL INSTITUTO MUNICIPAL PARA EL DESARROLLO ECONOMICO DE PALMIRA generará y administrará sus propios recursos para su funcionamiento, provenientes de los resultados de sus operaciones.

(...)

ARTÍCULO 19º.-Funciones de la Junta Directiva.

(...)

23. Finiquitar cuentas de deudores morosos de la Entidad, que por el paso del tiempo o cualquier situación que así lo haga presumir se considere irrecuperable, previo concepto del comité de saneamiento contable de la Entidad". (Subrayado fuera de texto)

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

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1.4. Ingresos

73. 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.

(...)

76. 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”. (Subrayado fuera de texto)

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

(...)

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.

(...)

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. (...). Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando el arrendador transfiera, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así su propiedad no sea transferida. Un arrendamiento se clasificará como operativo si el arrendador no transfiere, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo.

(...)

16.3. Arrendamientos operativos

16.3.1. Contabilización para el arrendador

16.3.1.1. Reconocimiento y medición

(...)

34. El arrendador reconocerá la cuenta por cobrar y los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos (excluyendo lo que se reciba por servicios tales como seguros o mantenimientos) de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, incluso si los cobros no se perciben de tal forma.

(...)

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.

(...)

2.1.3. Ingresos por el uso de activos por parte de terceros

10. Se reconocerán como ingresos por el uso de activos por parte de terceros los intereses; los derechos de explotación concedidos; los arrendamientos; y los dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros.

(...)

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:

Es de precisar que, los inmuebles de la consulta corresponden a bienes de uso público de propiedad del Municipio de Palmira, los cuales están destinados a reubicar a los vendedores informales, lo que no implica que la titularidad o los derechos de estos bienes sean transferidos a los vendedores informales o personas que hagan uso del espacio público.

Respecto de los inmuebles, el Estado en cabeza del Municipio de Palmira cumple la función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Para el caso particular, la administración y mantenimiento son responsabilidades de IMDESEPAL, entidad creada para tal fin por las facultades extraordinarias otorgadas al alcalde del Municipio de Palmira.

Así mismo, IMDESEPAL también se encarga de (i) elaborar y llevar a cabo el proceso de facturación por concepto de arrendamiento; (ii) recaudar, administrar e invertir los dineros recaudados provenientes de los contratos de arrendamiento; (iii) llevar el control de la cartera morosa y elaborar acuerdos de pago; y (iv) cancelar o liquidar la cartera morosa que se considere irre recuperable previo concepto del comité de saneamiento contable.

En efecto, el canon de arrendamiento y cuota de administración que deben cancelar los vendedores informales por el uso dado al espacio público configura un derecho para IMDESEPAL de recibir un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo o sus equivalentes. Por lo tanto, en atención al principio de esencia sobre forma, donde las transacciones se reconocen atendiendo a su esencia económica, IMDESEPAL deberá reconocer la cuenta por cobrar y el ingreso de la siguiente manera:

- El canon de arrendamiento mediante un débito en la subcuenta 138439-Arrendamiento operativo de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 480817-Arrendamiento operativo de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

- La cuota de administración 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 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

CONCEPTO No. 20221100050301 DEL 08-07-2022

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

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

Doctor
IVÁN DARÍO RAMÍREZ VILLEGAS
Asesor contable
Municipio de Ciudad Bolívar
Ciudad Bolívar, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010025392 del 27 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

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

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

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

CONSIDERACIONES

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

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

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

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

55. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente la capacidad del activo para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo”. (Subrayado fuera del texto)

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

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

(...)

2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico sin entregar nada a cambio. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones". (Subrayado fuera del texto)

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

“Representa los valores entregados por la entidad, en calidad de avance o anticipo, para la obtención de bienes y servicios, así como los correspondientes a los viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización”.

Además, el mencionado CGC describe la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, así:

“Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad, por concepto de anticipos o avances que se originan en ventas, fondos para proyectos específicos, convenios, acuerdos y contratos, entre otros”.

CONCLUSIONES

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

De conformidad con la definición de activo incorporada en los marcos conceptuales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, los activos son recursos controlados que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros y, en el caso de las entidades de gobierno, un potencial de servicio. El control otorga, entre otros, el derecho de usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, beneficiarse de la revalorización de los recursos, o recibir una corriente de flujos de efectivo.

Para evaluar si existe o no control sobre un recurso se deben tener en cuenta aspectos como la titularidad legal, sin que sea esencial a efecto de determinar el control, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

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

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

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

Por su parte, la Empresa reconocerá el activo mediante un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1675-EQUIPOS DE TRANSPORTE, TRACCIÓN Y ELEVACIÓN, por el valor total del bien, y un

crédito en la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS. La diferencia se registrará en la subcuenta 443005-Bienes, derechos y recursos en efectivo recibidos de entidades de gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES por el valor aportado por el Municipio.

CONCEPTO No. 20221100050521 DEL 11-07-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Valoración para entrega de equipos e infraestructura eléctrica a los operadores de energía en ZNI, a través de contrato especial de aporte, para la Administración, Operación y Mantenimiento – AOM. Ajustes al valor en libros por diferencias entre contabilidad y las áreas encargadas del control de las propiedades, planta y equipo.

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° 20220010025352 del 27 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La subdirección de Contratos y Seguimiento de acuerdo con sus funciones, debe realizar la entrega de equipos e infraestructura eléctrica de su propiedad a los operadores de energía en ZNI, a través de contrato especial de aporte, para la Administración, Operación y Mantenimiento - AOM, para lo cual en el respectivo contrato debe contener la cuantificación y valoración de dichos equipos.

Respecto a los equipos que se entregan a los operadores en zonas no interconectadas (ZNI) para (AOM) administración, operación y mantenimiento, se debe exigir una póliza de garantía o el equivalente y por tanto se debe precisar el valor por el que se debe constituir la garantía.

En este orden de ideas, cordialmente solicitamos, se permita precisar y dar respuesta a los siguientes interrogantes:

- 1) ¿El IPSE, de acuerdo a los considerandos planteados puede modificar su política contable establecida para medición posterior de bienes eléctricos en el método del costo, adoptando el método de revaluación?
- 2) Para cuantificar en los contratos el valor de los equipos e infraestructura eléctrica que se transfiere a los operadores de energía en ZNI para AOM, ¿cuál sería el valor que deberíamos adoptar?:

- a. ¿El valor en libros incluyendo la depreciación?
- b. ¿El valor razonable por encima o por debajo del valor en libros como resultado del valor establecido por el valuador, conforme al contrato actual de actualización y avalúo?
- c. ¿El valor de reposición? ¿Cuál sería el concepto preciso de valor de reposición? Efecto en registro y reportes financieros a considerar.

3) ¿Considerando que el avalúo podría determinar un valor razonable por encima o por debajo del valor en libros de acuerdo al estado actual del bien y la obsolescencia tecnológica, es obligatorio que a este valor razonable final que nos entrega el valuador se le deduzca la depreciación?

La formulación de esta pregunta obedece entre otras, a que en algunos casos el valuador podría establecer el valor de los equipos por debajo del valor en libros, y si además a este valor deducimos la depreciación, podría tener el riesgo de distorsionar el valor del activo, dado que el valuador ya establecería un valor final de acuerdo a su peritaje y ya tuvo en cuenta el factor de depreciación para su análisis.

El propósito de esta pregunta pretende establecer cómo se van a realizar los registros contables una vez se entreguen los resultados del avalúo.

4. Dado que el operador de AOM debe ofrecer garantías para los equipos que recibe ¿Cuál sería el valor a asegurar?.

Adicionalmente, se consulta sobre algunas consideraciones de bienes a dar de baja, de acuerdo al resultado del proceso de actualización de los bienes eléctricos.

a) Como resultado de la validación física en campo, de los bienes eléctricos, se identificaron activos que pertenecen al IPSE, pero que no se encuentran registrados en la base de datos del inventario de la entidad, en ese sentido la consulta va encaminada a saber si se requiere dar ingreso de estos bienes al inventario, para posteriormente realizar la baja de los mismos y la documentación que se debería requerir al contratista del 085-2019 para realizar la baja, o si existe un procedimiento que se pueda aplicar para este caso.

b) Producto de la información que ha venido entregando el Consorcio, se ha presentado el siguiente caso y cordialmente solicito concepto por escrito, de cómo se debe proceder para realizar la baja de la infraestructura eléctrica de los bienes que fueron reemplazados por el operador y el bien ya no se encuentra físicamente y tampoco se tiene un certificado ambiental de su disposición final. En algunos casos no se evidenció acta de entregado, ni contrato de esta infraestructura en otros casos si se tiene documentos soporte del recibo de los bienes por parte del operador.

c) Por último, se informa que en el sistema de control de inventario se encuentran registradas placas que agrupan un gran número de activos, que hacen parte de varias unidades constructivas y que a su vez tienen diferentes vidas útiles. La consulta para este caso, es saber si es viable que está placa se pueda desagregar en otras placas, para generar una nueva, por cada unidad constructiva con su respectiva vida útil, para facilitar su baja parcial, o si se cuenta con un lineamiento a tener en cuenta en esta desagregación de bienes”.

CONSIDERACIONES

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

“6.3.5.4. Costo de reposición

110. 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, corriente, no observable y específico para la entidad.

111. Según este criterio, los activos se miden por los recursos que se tendrían que sacrificar, incluyendo los costos de transacción, para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos futuros del activo existente. El costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la 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, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, 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.

(...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

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.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

(...)

20.4. Medición del valor del servicio recuperable

14. Para comprobar el deterioro del valor del activo, la entidad estimará el valor del servicio recuperable, el cual corresponde al mayor valor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 193 de 2016, señala:

“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.

(...)

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.

(...)

3.2.9. 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.

(...)

3.2.11. 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:

Preguntas 1 y 3:

La Norma de propiedades, planta y equipo define que estos activos serán medidos, con posterioridad al reconocimiento, al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, no se contempla registrar actualizaciones de su valor producto de nuevos avalúos técnicos.

No obstante, los avalúos técnicos que se realicen en aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno son únicamente con ocasión de 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.

Pregunta 2:

Para la medición de los equipos e infraestructura eléctrica que se transfieren a los operadores de energía, objeto de su consulta, la entidad dará de baja los activos entregados por su valor en libros, esto es, el valor bruto del activo menos la depreciación acumulada y el deterioro acumulado, si lo hubiere, y la diferencia se registrará de acuerdo a lo concluido por la CGN en el Concepto N° 20211100057941 del 15 de julio de 2021, que para tal efecto se adjunta.

Por otra parte, según el Marco Conceptual, 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, incluyendo los costos de transacción, para reponer un activo que proporcione el mismo potencial de servicio o los mismos beneficios económicos futuros del activo existente. Por lo tanto, el costo de reposición refleja la situación específica de un activo para la entidad.

Pregunta 4:

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 la CGN solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que, por mandato directo del Constituyente, haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública.

En este sentido, se precisa que no corresponde a la CGN pronunciarse respecto a las inquietudes relacionadas con el establecimiento de valores para crear garantías susceptibles de aseguramiento financiero, por cuanto los mismos están condicionados a la evaluación objetiva de la normativa

jurídica y contractual, y ello excede su función reguladora. Así las cosas, el Instituto de Planificación y Promoción de Soluciones Energéticas para las Zonas No Interconectadas - IPSE debe verificar las metodologías respectivas previas a la constitución de los seguros.

Preguntas finales:

Sobre las consultas adicionales, en cuanto al proceso de conciliación entre las diversas dependencias de la entidad y el área de contabilidad, el numeral 3.2.3. Sistema documental del Procedimiento para la evaluación del control interno contable señala que la información resultante debe ser verificable, con el fin de acreditar y confirmar la procedencia y magnitud de la información financiera de la entidad en las fases correspondientes al reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

Lo anterior, incluye los ajustes contables originados en la comparación del valor en libros del activo y las cifras y datos resultantes de la gestión administrativa de la dependencia asignada por el representante legal de la entidad para desarrollar los procesos correspondientes, de conformidad con el numeral 3.2.9. Coordinación entre las diferentes dependencias del mismo procedimiento, de forma que la información financiera cumpla las características fundamentales de relevancia y representación fiel.

Asimismo, el numeral 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible del Procedimiento citado indica que se deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, cuando la información financiera no refleje la realidad económica de la entidad. Para ello, la entidad deberá depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

Además, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores define que los errores corresponden a omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad para el periodo actual o para uno o más periodos anteriores, derivado de un fallo al momento de preparar y presentar los estados financieros, que pueden ocurrir, entre otras fuentes, por errores en cálculos aritméticos, aplicación errónea de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos económicos y los fraudes.

Igualmente, siguiendo la misma Norma, para efectos de presentación, si el error es clasificado como material se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. De lo contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas contables a los estados financieros.

Por consiguiente, la entidad deberá evaluar en cuál de los siguientes dos escenarios se encuentra cada bien objeto de su consulta:

I. Aquellos bienes para los que se determine que hubo pérdida de control o ausencia de potencial de servicio o beneficios económicos futuros, en el periodo actual, se deben dar de baja en cuentas debitando las subcuentas correspondientes a la clasificación del activo de las cuentas 1695-

DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta y cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO en la que se tenga reconocido el bien. La diferencia resultante deberá registrarse en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

II. Aquellos bienes para los que se determine que hubo un error, conforme se definió anteriormente, se realizará la corrección de la siguiente manera:

- Los errores del periodo corriente se corregirán en las partidas afectadas por el equívoco antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

- Los errores de periodos anteriores se corregirán en las partidas del activo afectadas por el equívoco y cualquier diferencia resultante se reconocerá en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ahora bien, en ninguno de los casos es pertinente realizar registros globales por un conjunto de bienes identificado con una placa, dado que, en atención al numeral 2.3.11. Individualización de bienes, derechos y obligaciones del Procedimiento mencionado, se deben identificar los bienes objeto de ajuste y afectar específicamente el valor en libros de cada uno de ellos, lo que incluye tanto el costo como la depreciación acumulada y el deterioro de valor acumulado.

CONCEPTO No. 20221100051331 DEL 18-07-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones sin contraprestación Presentación de estados financieros
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los recursos embargados por las Contralorías en los procesos de responsabilidad fiscal. Tratamiento contable de las cuotas de fiscalización, y de los intereses de mora por el pago inoportuno de dichas cuotas.

Doctora
MIRYAM JOHANA MÉNDEZ HORTA
Contralora (E)
Contraloría Departamental 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° 20220010028612 del 17 de junio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…)

- ¿Cuál es la forma de contabilizar los embargos judiciales efectuados por un ente de control (Contralorías Departamentales) en el trámite de procesos de responsabilidad fiscal o en procesos de cobro coactivo? ¿Se pueden registrar en la cuenta 1132 Efectivo de Uso Restringido contra la 290303 Depósitos Judiciales?
- Las cuotas de fiscalización, junto con las transferencias que efectúa la entidad territorial departamental, corresponden a una fuente de financiación de las contralorías departamentales en virtud de lo establecido por el artículo 9 de la Ley 617 de 2000; es decir, que corresponden a recursos exclusivos de los entes de control fiscal departamental. Bajo dicho entendido, el presupuesto anual de las contralorías departamentales está estructurado a partir de las transferencias que realiza el departamento y las cuotas de fiscalización que deben pagar los sujetos de control departamental.

Sin embargo, pese a las gestiones de cobro que pueda realizar la contraloría y que el pago de dicha cuota de fiscalización resulta ser una obligación legal, una parte de dichos recursos no son girados a la entidad en la misma vigencia presupuestada, sino en vigencias posteriores con ocasión de procesos

de cobro propios del cobro coactivo. Teniendo en cuenta lo anterior, surgen los siguientes interrogantes:

¿Qué manejo contable, presupuestal y financiero deben tener los depósitos por concepto de cuotas de fiscalización que ingresan a la entidad en la vigencia diferente a la presupuestada?

¿Qué manejo contable, presupuestal y financiero deben tener los intereses producidos por el incumplimiento de las cuotas de fiscalización que ingresan a la entidad?”.

Mediante conversación telefónica, la Contadora de la Contraloría Departamental del Tolima amplía el contexto de la consulta indicando que las cuotas de fiscalización son liquidadas por la Contraloría y para que sean exigibles deben quedar en firme mediante acto administrativo emitido, así mismo, son ellos quienes recaudan los valores girados por las entidades descentralizadas de orden departamental.

CONSIDERACIONES

El artículo 4° de la Ley 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia, prescribe:

“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; ...”

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

“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 4º. OBJETO DE LA RESPONSABILIDAD FISCAL. La responsabilidad fiscal tiene por objeto el resarcimiento de los daños ocasionados al patrimonio público como consecuencia de la conducta

dolosa o culposa de quienes realizan gestión fiscal mediante el pago de una indemnización pecuniaria que compense el perjuicio sufrido por la respectiva entidad estatal.

(...)

ARTÍCULO 12. MEDIDAS CAUTELARES. En cualquier momento del proceso de responsabilidad fiscal se podrán decretar medidas cautelares sobre los bienes de la persona presuntamente responsable de un detrimento al patrimonio público, por un monto suficiente para amparar el pago del posible desmedro al erario, sin que el funcionario que las ordene tenga que prestar caución. Este último responderá por los perjuicios que se causen en el evento de haber obrado con temeridad o mala fe.

Las medidas cautelares decretadas se extenderán y tendrán vigencia hasta la culminación del proceso de cobro coactivo, en el evento de emitirse fallo con responsabilidad fiscal.

Se ordenará el desembargo de bienes cuando habiendo sido decretada la medida cautelar se profiera auto de archivo o fallo sin responsabilidad fiscal, caso en el cual la Contraloría procederá a ordenarlo en la misma providencia. También se podrá solicitar el desembargo al órgano fiscalizador, en cualquier momento del proceso o cuando el acto que estableció la responsabilidad se encuentre demandado ante el tribunal competente, siempre que exista previa constitución de garantía real, bancaria o expedida por una compañía de seguros, suficiente para amparar el pago del presunto detrimento y aprobada por quien decretó la medida.

(...)

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”. (Subrayado fuere de texto)

Por su parte, el artículo 98 de la Ley 1437 de 2011 por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, señala:

“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 9° 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 9º. PERIODO DE TRANSICIÓN PARA AJUSTAR LOS GASTOS DE LAS CONTRALORIAS DEPARTAMENTALES.

PARÁGRAFO. Las entidades descentralizadas del orden departamental deberán pagar una cuota de fiscalización hasta del punto dos por ciento (0.2%), calculado sobre el monto de los ingresos ejecutados por la respectiva entidad en la vigencia anterior, excluidos los recursos de crédito; los ingresos por la venta de activos fijos; y los activos, inversiones y rentas titularizados, así como el producto de los procesos de titularización”.

El artículo 1° de la Ley 1416 de 2010, por medio de la cual se fortalece al ejercicio del control fiscal, indica lo siguiente:

“ARTÍCULO 1°. FORTALECIMIENTO DEL CONTROL FISCAL DE LAS CONTRALORÍAS DEPARTAMENTALES. El límite de gastos previsto en el artículo 9o de la Ley 617 de 2000 para la vigencia de 2001, seguirá calculándose en forma permanente. Las cuotas de fiscalización correspondientes al punto dos por ciento (0.2%) a cargo de las entidades descentralizadas del orden departamental, serán adicionadas a los presupuestos de las respectivas Contralorías Departamentales. Entiéndase como la única fórmula para el cálculo del presupuesto de las Contralorías Departamentales”.

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

48. Periodo contable: corresponde al periodo sobre el cual la entidad informa acerca de su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre.

6.1.1. Activos

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

suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

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

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

(...)

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

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. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

1.3.2.2.1. Activos corrientes y no corrientes

17. (...). 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) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según las Resoluciones 062, 064 y 065 de 2022, describe la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO de la siguiente manera: “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”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública. Por lo tanto, frente a las inquietudes planteadas en su consulta, se aclara que la CGN no tiene competencia para pronunciarse sobre asuntos de carácter presupuestal.

Así las cosas, se procede a dar respuesta a su consulta de la siguiente manera:

¿Cuál es la forma de contabilizar los embargos judiciales efectuados por un ente de control (Contralorías Departamentales) en el trámite de procesos de responsabilidad fiscal o en procesos de cobro coactivo? ¿Se pueden registrar en la cuenta 1132 Efectivo de Uso Restringido contra la 290303 Depósitos Judiciales?

Los recursos embargados por las Contraloría en los procesos de responsabilidad fiscal que adelanta en contra de los servidores públicos y particulares no cumplen con los criterios de reconocimiento de un activo, toda vez que la entidad obtiene el control y puede disponer de estos solo cuando culmine

el proceso de cobro coactivo, en el evento de emitirse fallo con responsabilidad fiscal y, en consecuencia, se establezca la obligación por parte del responsable de pagar una suma de dinero.

Ahora bien, una entidad debe reconocer como efectivo de uso restringido los recursos que no están disponibles para su uso inmediato por motivo de un embargo fruto de un proceso de cobro coactivo o judicial en su contra. Por lo tanto, una entidad no podrá reconocer como efectivo de uso restringido, los embargos que adelante 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 Departamental del Tolima, sino a recursos que esta embarga a terceros en el contexto de procesos de responsabilidad fiscal, no es viable registrarlos en la cuenta 1132-EFFECTIVO DE USO RESTRINGIDO, ni tampoco utilizar como contrapartida, la subcuenta 290303-Depósitos Judiciales de la cuenta 2903-DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA.

En consecuencia, para efectos de control, la Contraloría Departamental del Tolima deberá registrar los recursos embargados a terceros 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).

¿Qué manejo contable deben tener los depósitos por concepto de cuotas de fiscalización que ingresan a la entidad en la vigencia diferente a la presupuestada? y ¿Qué manejo contable deben tener los intereses producidos por el incumplimiento de las cuotas de fiscalización que ingresan a la entidad?

La Contraloría Departamental del Tolima deberá reconocer el valor total de la cuota de fiscalización como cuenta por cobrar e ingreso cuando surja el derecho de cobro originado en los actos administrativos que liquidan las obligaciones a cargo de las entidades referidas en el artículo 9° de la Ley 617 de 2000, una vez dichos actos administrativos queden en firme, para lo cual, debitará la subcuenta 131128-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditará la subcuenta 411062-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con el recaudo de la cuota de fiscalización, la Contraloría Departamental del Tolima debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 131128-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, con independencia de que las entidades descentralizadas del orden departamental efectúen el giro de los recursos en un periodo contable posterior.

Ahora bien, los intereses de mora que se generan por el pago inoportuno de las cuotas de fiscalización se reconocerán cuando surja el derecho a percibir dichas sumas de dinero, mediante un débito en la subcuenta 138435-Intereses de mora de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 480233-Intereses de mora de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Con el recaudo de los intereses moratorios, la Contraloría Departamental del Tolima debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138435-Intereses de mora de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Con respecto a las preguntas sobre afectación presupuestal cuando se efectúan préstamos a la EPS por concepto incapacidades, y el manejo presupuestal de las cuotas de fiscalización y de los intereses de mora por el pago inoportuno de estas, nos permitimos informarle que de conformidad con lo establecido en el artículo 21 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, modificado por el artículo 1° de la Ley 1755 de 2015 por medio de la cual se regula el Derecho Fundamental de Petición y se sustituye un título del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, se ha dado traslado de estos asuntos a la Dirección General de Apoyo Fiscal (DAF) del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP).

CONCEPTO No. 20221100051361 DEL 18-07-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de la Estampilla pro-Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia. Reconocimiento contable de la venta de energía, la cual se genera a partir de paneles solares. Operaciones recíprocas en los contratos bajo la modalidad de recuperación contingente.

Doctora
EMILCE LUNA SANTIBÁÑEZ
Contadora (C)
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° 20220010029832 del 24 de junio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1. Estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia:

La Universidad Nacional de Colombia viene reconociendo a partir de la vigencia 2021 en sus estados financieros los recursos provenientes de las Estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia en las cuentas 130588 Estampillas y 410576 Estampillas, lo anterior en el marco de la sentencia de la corte constitucional relacionada con la estampilla, en la cual se define, en nuestro entender, que la misma constituye un impuesto y no una contribución parafiscal.

Se adjunta sentencia de la Corte Constitucional para su conocimiento y análisis, a la luz de la normativa contable emitida para entidades de Gobierno, a fin de que nos colaboren indicando si los reconocimientos contables realizados por la Universidad son los correctos, en caso de no ser así, señalar cuales serían las cuentas contables a utilizar por parte de la Universidad en el reconocimiento de dichos recursos, al igual que las cuentas contables a utilizar por parte del Ministerio de Educación como entidad administradora (intermediaria) de los recursos de la estampilla.

(...)

2. Ingresos por venta de electricidad:

La Universidad en la ejecución de sus proyectos de desarrollo institucional ha generado electricidad a partir de paneles solares instalados en algunas de sus sedes (Manizales y Medellín); dicha electricidad es utilizada para cubrir necesidades internas, y vendida a las empresas de energía eléctrica de las respectivas ciudades.

La energía vendida por la Universidad es incluida por las empresas de servicios públicos en las facturas del servicio de energía a pagar por parte de la Universidad como un descuento, es decir, que se genera un menor valor a pagar en el consumo, de igual manera la Universidad expide una factura por la venta de la energía dirigida a la empresa de servicios públicos.

A partir de lo anterior, nos surgen las siguientes inquietudes en relación con el reconocimiento contable de la energía producida y vendida por la Universidad:

2.1. ¿El reconocimiento contable de la venta constituye un ingreso para la Universidad y el mismo se debe reconocer en las cuentas 1318 Prestación de servicios públicos y 4315 servicios de energía, subcuentas 131801 Energía y 431520 comercialización? Lo anterior a pesar de que esta actividad no es misional para la Universidad, sino que surge de sus diferentes proyectos de desarrollo institucional, como un valor agregado.

2.2. En caso de no constituir un ingreso por venta de energía, agradecemos indicar las cuentas contables por las cuales la universidad debería de reconocer estos recursos.

3. Operaciones recíprocas:

La Universidad Nacional de Colombia suscribe convenios y/o contratos con el Ministerio de Ciencia, Tecnología e Innovación – MINCIENCIAS estos recursos se enmarcan dentro de los que se denomina contratos de recuperación contingente, los cuales se reconocen al momento de recibirse el recurso en la cuenta 299002 INGRESO DIFERIDO POR TRANSFERENCIAS CONDICIONADAS y en la medida en que se van ejecutando los recursos y son aceptadas las actas de ejecución por parte del Ministerio, la Universidad reconoce los ingresos en la cuenta 442890 otras transferencias.

Frente a lo cual nos surge la duda de con quien se deben de reportar las operaciones recíproca por parte de la Universidad con MINCIENCIAS como dueño y quien tiene el control de los recursos o con la Fiduciaria la previsor quien actúa como vocera y administradora del Fondo de Financiamiento Francisco José de Caldas; como documento de análisis del caso se adjunta contrato 80740-818-2020.

En todo caso, con el fin de garantizar la estandarización en los reconocimientos contables realizados por las entidades, al igual que el reporte de las operaciones recíprocas, respetuosamente se solicita informar los reconocimientos contables que deben realizar tanto la Universidad, como MINCIENCIAS y el Patrimonio Autónomo en la ejecución de estos contratos”.

CONSIDERACIONES

Mediante sentencia C-504/20 la Corte Constitucional indicó:

“PRESTACION DE SERVICIOS PUBLICOS-Función inherente a los fines del Estado Social de Derecho. Conforme lo ha destacado esta corporación, por su estrecha vinculación con la satisfacción de los derechos de las personas -como la vida y la salud-, el Constituyente de 1991 concibió la prestación de los servicios públicos como una función inherente a la finalidad social del Estado, imponiéndole a éste la obligación correlativa de asegurar su prestación eficiente a todos los habitantes del territorio nacional (C.P. art. 365). Con ese objetivo, el propio Constituyente estableció los principios y lineamientos básicos que deben regir la prestación de los servicios públicos y delegó en el Legislador la facultad para fijar su régimen jurídico, en particular, el régimen aplicable a los servicios públicos domiciliarios”. (Subrayado fuera de texto)

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

47. 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.

(...)

6.1.4. Ingresos

73. 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.

(...)

76. 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.

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

88. 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.

89. 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.

90. 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)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según las Resoluciones 062, 064 y 065 de 2022, describe la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS de la siguiente manera: “Representa el valor de los derechos a favor de la entidad que se originan en la prestación de servicios públicos en desarrollo de sus actividades”.

En el concepto N° 20211100091351 del 12 de noviembre de 2021, respecto al procedimiento contable para el reconocimiento de los recursos por estampilla pro-Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia, la CGN concluyó:

“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”. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, en el concepto N° 20211100061781 del 04 de agosto de 2021, sobre el tratamiento contable de convenios bajo la modalidad de recuperación contingente, la CGN concluyó:

“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”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye:

1. Estampilla pro-Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia:

Sobre el particular, la CGN ya se pronunció mediante el concepto N° 20211100091351 del 12 de noviembre de 2021, el cual estuvo dirigido a la doctora Ruth N. García Esguerra, contadora de la Universidad Colegio Mayor de Cundinamarca, del cual adjuntamos copia para su consulta y aplicación.

2. Ingresos por venta de electricidad:

No es viable registrar la venta de energía en la subcuenta 131801-Servicio de energía de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS, ni tampoco utilizar como contrapartida la subcuenta 431520-Comercialización de la cuenta 4315-SERVICIO DE ENERGÍA, toda vez que estas cuentas representan los derechos e ingresos a favor de la entidad que se originan en la prestación de servicios públicos, como función inherente a la finalidad social del Estado.

En consecuencia, la Universidad Nacional de Colombia deberá registrar el hecho económico mediante un débito en la subcuenta 131790-Otros servicios de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y un crédito en la subcuenta 439090-Otros servicios de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

3. Operaciones recíprocas:

Dado que, sobre el particular la CGN se ha pronunciado a través de la doctrina contable, se deberá aplicar lo expuesto en el concepto N° 20211100061781 del 04 de agosto de 2021, dirigido a la Corporación Colombiana de Investigación Agropecuaria – AGROSAVIA, del cual se adjunta copia.

Del anterior concepto se desprende que se presenta operación recíproca entre la Universidad Nacional de Colombia y el Fondo Francisco José de Caldas.

CONCEPTO No. 20221100051631 DEL 19-07-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Propiedades, planta y equipo Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo
	SUBTEMA	Medición posterior de bienes muebles

Doctor
HÉCTOR MARTÍNEZ GUTIÉRREZ
Contratista
Municipio de Cartagena de Indias, Distrito Turístico y Cultural
Cartagena de Indias D. T. y C., Bolívar

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20220010029262 del 22 de junio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Cartagena de Indias, Distrito Turístico y Cultural con código 210113001, como parte del mejoramiento constante de los proceso institucionales y en ocasión de que la información financiera sea relevante y represente de manera fiel la realidad, ha contratado el inventario de bienes inmuebles de la entidad; como resultado de la toma física se ha logrado hacer una depuración de los activos y en consecuencia se han establecido para cada uno, por parte de un experto perito certificado y aplicando la metodología de valorizaciones, el VALOR DE REPOSICIÓN de los activos, el costo desde el punto de vista del ENFOQUE DE MERCADO, ENFOQUE DE COSTOS Y VALOR RAZONABLE de los activos. Todas las metodologías se explican en el archivo adjunto.

Teniendo en cuenta lo anterior y en aras de realizar los ajustes contables pertinentes, se solicita se sirvan dar instrucciones sobre si es procedente establecer como costo del activo, el costo determinado mediante una de estas metodologías y/o las instrucciones que sean pertinentes en la medición posterior de estos activos, toda vez, que el Distrito de Cartagena de Indias no posee el costo de adquisición de los activos resultantes de la toma física”.

Al respecto, mediante correo electrónico del 24 de junio de 2022 aclaró la consulta expresando lo siguiente:

“Me permito hacer las siguientes precisiones respecto a la consulta hecha en días pasados.

- La entidad que consulta es Cartagena de Indias, Distrito Turístico y Cultural con código 210113001.
- Erróneamente se consultó sobre bienes inmuebles, pero en realidad se trata de bienes muebles que se encuentran en la cuenta de propiedad, planta y equipo.

- En los estados financieros se encuentra el valor de los activos que corresponden a la propiedad, planta y equipo comprados por el Distrito de Cartagena a lo largo de los años.

- Se requiere hacer un proceso de depuración de los mismos por tanto se contrató un inventario físico de ellos y se tienen los resultados de ese inventario.

- El resultado del inventario arrojó unos activos determinados y se desea actualizar el valor de la contabilidad por el valor de los activos resultantes del inventario.

- Los activos se valorizan por parte de un experto perito certificado y aplicando la metodología de valorizaciones, el VALOR DE REPOSICIÓN de los activos, el costo desde el punto de vista del ENFOQUE DE MERCADO, ENFOQUE DE COSTOS Y VALOR RAZONABLE de los activos.

- Los valores resultantes, estimados por el perito, no corresponden al costo de adquisición y por ello se desea usar ese costo como costo en la medición posterior de los activos”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

95. 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.

96. 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.

(...)

6.3.5. Bases de medición de activos

6.3.5.1. Costo

106. 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, histórico, no observable y específico para la entidad.

(...)

6.3.5.4. Costo de reposición

110. 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, corriente, no observable y específico para la entidad.

(...)

6.3.5.5. Valor de mercado

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

(...)”.

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas mediante la Resolución 211 de 2021, 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.

(...)

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.

(...)

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." (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

La Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que, con posterioridad al reconocimiento, estos bienes se miden al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

En este sentido, las mediciones que se realicen a los bienes muebles, en aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, serán con ocasión, únicamente, de la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, para lo cual, en el caso de los activos no generadores de efectivo, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro, se debe estimar el valor del servicio recuperable, el cual corresponde al mayor valor entre a) el valor de mercado del activo, si existiere, menos los costos de disposición; y b) su costo de reposición.

CONCEPTO No. 20221100052081 DEL 22-07-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Préstamos por cobrar Inventarios Norma del Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos entregados como capital semilla por parte del Fondo Emprender Medición de inventarios producto de la formación profesional cuando se organiza el proceso contable por unidades contables.

Doctor
VÍCTOR DANIEL GUEVARA CARDONA
Coordinador Grupo de Contabilidad
Dirección Administrativa y Financiera
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° 20220010026542 del 8 de junio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“SOLICITUD CONCEPTO CAPITAL SEMILLA FONDOEMPRENDER

Considerando que el acuerdo 0010 del 11 de julio de 2019 establece el reglamento interno del Fondo Emprender cuyo objeto exclusivo es financiar las iniciativas empresariales que provengan y sean desarrolladas por aprendices o asociaciones entre aprendices, practicantes universitarios o profesionales que estén interesados en iniciar un proyecto empresarial desde la formulación de su plan de negocio y que cumplan los requisitos establecidos.

Teniendo en cuenta que en el Concepto No. 20192000027631 DEL 02-07-2019, no se contempló el registro de los recursos entregados al emprendedor, solicitamos de manera atenta conceptuar frente a esta situación, toda vez que los recursos entregados están sujetos al cumplimiento de una condición, si el proyecto resulta económicamente viable los recursos son condonados o de lo contrario serán devueltos por el emprendedor, ante lo cual resultan las siguientes inquietudes:

1. Mientras el emprendedor cumple la condición ¿los recursos deben ser registrados en la cuenta contable 198605 Gasto diferido por subvenciones condicionadas?

2. En caso de que el emprendedor no cumpla la condición y a su vez el consejo Directivo de la Entidad no condone los recursos, estos ¿se deben reconocer como una Cuenta por Cobrar o un Préstamo por cobrar?, esto teniendo en cuenta que previo al desembolso de los recursos al emprendedor debe firmar un pagaré en el cual no se pactan condiciones crediticias como tasa de interés ni cuota, tal como lo establece el artículo 25 del acuerdo 0010 de 2019 y lo señalado en el capítulo V del manual financiero de Fondo Emprender que hace parte integral del acuerdo 0010 de 2019 que indica: “Por parte del Fondo Emprender-SENA se procederá a realizar Resolución de condonación y no condonación con base en el informe final consolidado avalado mediante certificación expedida por el Operador, soportes consolidados, el acta suscrita por la Comisión Técnica y decisión del Consejo Directivo Nacional SENA. La mencionada Resolución debe ser suscrita por el Consejo de Administración del Fondo Emprender. La certificación de condonación y no condonación a los planes que se encuentren en la resolución incluyendo la fecha de la constancia de la ejecutoria, conforme a los indicado en la carta instrucciones del pagaré;”

3. Una vez constituida la Cartera producto de todas aquellas obligaciones y planes de negocios que el Consejo Directivo Nacional del Sena haya determinado mediante acto administrativo debidamente ejecutoriado la no condonación y reembolso de los recursos financiados y resuelta la pregunta anterior (Si es Cuenta por Cobrar o Préstamos por cobrar), surge entonces el siguiente cuestionamiento: ¿Cuál sería la contrapartida para el registro contable un ingreso por recuperaciones, un reintegro de los recursos inicialmente desembolsados o la disminución de la cuenta contable por los recursos entregados en administración al operador (conviniendo) con quien se suscribe el convenio, es decir la cuenta contable 190801?

(...)

MEDICIÓN INICIAL Y MÉTODO DE VALUACIÓN DE INVENTARIOS

Teniendo en cuenta lo descrito en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno en INVENTARIOS (...), atendiendo lo descrito anteriormente, la Entidad tiene manifiesta su inquietud de la siguiente manera: si es procedente la medición inicial de los inventarios que surjan como producto de la formación profesional denominado como Producción de Centro con el valor neto de realización, teniendo en cuenta la imposibilidad de determinar los costos incorporados en cada bien o servicio resultante de la formación profesional, toda vez que el fin principal de la entidad es impartir formación profesional y no la producción y venta de bienes y servicios.

Por otra parte, en concordancia con la “NORMA DE PROCESO CONTABLE Y SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE” en su numeral “3. FORMAS DE EJECUCION DEL PROCESO CONTABLE”; El Servicio Nacional de Aprendizaje definió su proceso contable como Contabilidad Separada en Unidades Contables en donde existe una unidad central y una o varias unidades contables que para el caso corresponde la central a la Entidad Contable Pública (ECP) y las demás unidades contables a las Regionales, Centros de Formación y Fondos Especiales así:

- ✓ Entidad Contable Pública (Unidad Contable Central)
- ✓ Fondo de Vivienda (Unidad Contable Dependiente)

- ✓ Fondo Emprender (Unidad Contable Dependiente)
- ✓ Dirección General (Unidad Contable Dependiente)
- ✓ 33 regionales (Unidad Contable Dependiente)
- ✓ 117 centros de formación (Unidad Contable Dependiente)

Por lo anterior, y según lo dispuesto en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno en INVENTARIOS (...), para efectos de valoración de los inventarios el SENA ha decidido utilizar el método de promedio ponderado, la pregunta frente al método de valuación es: teniendo en cuenta que la forma de organización y ejecución presupuestal del proceso contable de la Entidad que se realiza como Contabilidad Separada en Unidades Contables, la utilización del método de valuación a través del promedio ponderado se puede realizar en cada unidad contable?, esto teniendo en cuenta el concepto a la Contaduría General de la Nación con respuesta No. 20182000076421 de la CGN del 26 de diciembre de 2018, (...).

En resumen, la Entidad solicita concepto frente a dos situaciones:

1. ¿Es procedente la medición inicial de los inventarios que surjan como producto de la formación profesional denominado como Producción de Centro con el valor neto de realización, teniendo en cuenta la impracticabilidad de determinar los elementos del costo?
2. ¿Es procedente utilizar del método de valuación del promedio ponderado a través de cada unidad contable teniendo en cuenta que la Entidad tiene 153 PCI?"

Adicionalmente, mediante correo electrónico del 22 de junio se recibió copia del Acuerdo 010 de 2019, por el cual se establece el reglamento interno del Fondo Emprender, y modelo de minuta suscrita entre el SENA, la universidad que funge como operadora de los recursos y el beneficiario.

CONSIDERACIONES

1. Tratamiento contable de los recursos entregados como capital semilla por parte del Fondo Emprender:

El Decreto 1072 de 2015, mediante el cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Trabajo, indica:

“ARTÍCULO 2.2.6.4.6. Sistema de manejo de los recursos. De acuerdo con lo dispuesto en la ley y las directrices que imparta el Consejo de Administración del Fondo, el Director General del Servicio Nacional de Aprendizaje, Sena, podrá contratar total o parcialmente el manejo de los recursos del Fondo, mediante encargo fiduciario, fondos fiduciarios, contratos de fiducia, contratos de administración de recursos y de proyectos, de mandato y los demás negocios jurídicos que sean necesarios, para la correcta administración de los recursos del Fondo”. (Subrayado fuera de texto)

El Acuerdo 010 de 2019 del Consejo Directivo Nacional del SENA, mediante el cual se establece el reglamento interno del Fondo Emprender, establece:

“Artículo 9º. Calidad de los recursos. De conformidad con lo señalado en el artículo 40 de la Ley 789 de 2002 y el numeral 3 del artículo 5º del Decreto 934 de 2003, los recursos entregados por el Fondo Emprender tendrán la calidad de capital semilla condonable, siempre y cuando la destinación que se les dé corresponda a lo establecido en el plan de negocio aprobado por el Consejo Directivo Nacional del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), en su calidad de Consejo de Administración del Fondo Emprender, y cumpla con las obligaciones legales, contractuales, términos de la convocatoria e indicadores de gestión formulados en el plan de negocio, tales como ejecución presupuestal, generación de empleo formal, gestión de mercadeo, cumplimiento de contrapartidas.

(...)

Artículo 14º. Causales de devolución. El Consejo Directivo Nacional del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), en su calidad de Consejo de Administración del Fondo Emprender, podrá ordenar la devolución total o parcial de los recursos, así como, suspender, reducir o retener los mismos, cuando el operador, o alguna de las instancias intervinientes del Fondo Emprender informen sobre la ocurrencia de alguna de las siguientes causales:

1. Incumplimiento de los indicadores de gestión establecidos.
2. Cuando se evidencia que los recursos entregados por el Fondo Emprender han sido o se están siendo utilizados parcial o totalmente para fines diferentes a los establecidos en el plan de negocios.
3. Suministro de información inexacta en cualquiera de las etapas del proceso y que esta haya incidido directamente en la asignación de los recursos.
4. Cuando se compruebe que alguno de los beneficiarios de forma directo o indirecta ha obtenido recursos del Fondo Emprender para más de un plan de negocio.
5. Cuando la renuncia de alguno de los beneficiarios afecte el cumplimiento de las condiciones exigidas por el Fondo Emprender para el desarrollo del plan de negocios.
6. El no cumplimiento de las contrapartidas establecidas por el beneficiario en su plan de negocio.
7. El incumplimiento de alguna de las obligaciones y condiciones señaladas en el contrato de cooperación, en los términos y condiciones establecidos o en alguno de los manuales publicados por el cual se otorga el capital semilla.

Parágrafo 1º. Entiéndase por operador de los recursos del Fondo Emprender, la institución de carácter público o privado que se encarga de operar los recursos del Fondo Emprender, en virtud de lo contemplado en el artículo 2.2.6.4.6. del Decreto número 1072 de 2015, el cual faculta al Director General del SENA para contratar total o parcialmente el manejo de los recursos del Fondo Emprender. El operador informará al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) la configuración de alguna de las causales señaladas en el presente artículo, para que se autorice la suspensión, retención o terminación del contrato de cooperación empresarial.

Con el fin de garantizar la adecuada preservación de los recursos públicos, el SENA y el operador de los recursos podrán ordenar la suspensión, retención o terminación del contrato cuando se determine la ocurrencia de alguna de las causales del presente artículo o cuando se presente una violación al régimen de inhabilidades e incompatibilidades o violación del régimen legal vigente.

(...)

Artículo 25º. Desembolso de los recursos. Una vez asignados los recursos y aceptadas las condiciones para el desembolso por parte de los beneficiarios, el operador de los recursos del Fondo Emprender procederá, dentro de los tres (3) días hábiles siguientes, a elaborar el contrato y cargarlo al sistema de información del Fondo Emprender con los recursos a favor de los beneficiarios.

Los beneficiarios podrán descargar el contrato desde la página web habilitada para ello. El contrato deberá ser devuelto al operador de los recursos del Fondo Emprender dentro de los quince (15) días calendario siguientes a su recibo, debidamente aceptado, y adjuntando los siguientes anexos:

1. Pagaré en blanco a favor del SENA, firmado por todos los beneficiarios en calidad de deudores solidarios, junto con su carta de instrucciones. El cual deberá ser remitido en original, físico y autenticado al operador de los recursos antes de la primera visita de interventoría.
2. Modelo de contrapartidas.
3. Los demás documentos que se determinen en el instructivo de perfeccionamiento de contrato.

(...)

Artículo 27º. Control y evaluación de la inversión. El operador de los recursos del Fondo Emprender deberá realizar la interventoría permanente a los planes de negocio financiados y presentar informes de gestión bimensual dentro de los primeros cinco (5) días hábiles al periodo, sobre el avance de los mismos al supervisor del contrato y a la Coordinación Nacional de Emprendimiento. Adicionalmente, debe presentar al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) un informe de gestión consolidado sobre los resultados obtenidos por los planes de negocio beneficiados con los recursos del Fondo Emprender, el cual contendrá, entre otros, los indicadores de gestión propuestos en los planes de negocio.

El cumplimiento de los indicadores de gestión servirá como parámetro base para que el Consejo Directivo Nacional del SENA decida sobre el reembolso total o parcial de los recursos asignados, en cuyo caso el operador de los recursos del Fondo Emprender deberá realizar las acciones necesarias para la recuperación de los mismos.

(...)

Se consideran indicadores de gestión y resultados aquellos que están al alcance de la ejecución del Emprendedor o los Emprendedores, con base en los recursos asignados. El nivel de cumplimiento de los indicadores de gestión y resultados permitirá determinar al Consejo Directivo Nacional del SENA si solicita o no el reintegro de los recursos.

(...)

Parágrafo 1º. Los mecanismos y procedimientos para la condonación total o parcial, financiación y cartera se definirán en el manual de financiación del Fondo Emprender”. (Subrayado fuera de texto)

En lo que respecta a la regulación contable pública, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas mediante la Resolución 211 de 2021, establecen:

“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 de texto)

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

“El procedimiento contable que se desarrolla a continuación aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos derivados de la entrega de recursos 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

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.

(...)

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". (Subrayado fuera de texto)

2. Medición de inventarios producto de la formación profesional cuando se organiza el proceso contable por unidades contables

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

"4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL (...)

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

18. La utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a la rendición de cuentas, a la toma de decisiones ni al control.

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

82. 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 una obligación asociada a un litigio en contra de la entidad cumpla la definición de pasivo y de gasto y la condición de probabilidad para ser reconocida, no se reconoce ni el pasivo ni el gasto si no es posible medir de forma fiable la obligación a pagar.

83. El no reconocimiento de un elemento de los estados financieros no se subsana revelando, en las notas a los estados financieros, las políticas contables aplicadas. Sin embargo, la revelación 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 revelación también brinda información sobre los elementos que cumplen la definición pero que no se pueden medir fiablemente; en estos casos, la revelación es apropiada porque proporciona información relevante para la evaluación de la situación financiera de la 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, actualizadas mediante la Resolución 211 de 2021, establecen:

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

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

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.

9.2. Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación.

(...)

9.2.2. Costos de transformación

8. Los costos de transformación estarán conformados por las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la producción de bienes y la prestación de servicios. Para la determinación de los costos de transformación, se implementarán sistemas de costos de acuerdo con el proceso productivo.

(...)

9.2.4. Sistema de inventario y fórmulas del cálculo del costo

19. Los inventarios se llevarán utilizando el sistema de inventario permanente. Para efectos de valoración y determinación de los costos, se aplicarán los métodos de Primeras en Entrar Primeras en Salir (PEPS), costo promedio o identificación específica. No se aceptará como método de valuación, el de Últimas en Entrar Primeras en Salir (UEPS). Cuando la naturaleza y uso de los inventarios sean similares, se utilizará el mismo método de valuación”. (Subrayado fuera de texto)

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada mediante la Resolución 069 de 2021, 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.

(...)

3.2. 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.

(...)

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". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

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

1. Tratamiento contable por parte del SENA de los recursos entregados a los beneficiarios del Fondo Emprender

Pregunta 1: Mientras el emprendedor cumple la condición, ¿los recursos deben ser registrados en la cuenta contable 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas?

De conformidad con el artículo 2.2.6.4.6. del Decreto 1072 de 2015, el director general del SENA puede contratar total o parcialmente el manejo de los recursos del Fondo Emprender, mediante encargo fiduciario, fondos fiduciarios, contratos de fiducia, contratos de administración de recursos y de proyectos, de mandato y los demás negocios jurídicos que sean necesarios, para la correcta administración de los recursos del Fondo.

Teniendo en cuenta que, con base en la información suministrada en su consulta, se ha venido dando aplicación al artículo mencionado, el SENA debe aplicar el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, en especial los numerales 1. Recursos entregados en administración a sociedades fiduciarias y 3. Recursos entregados en administración a otras entidades, según corresponda a cada contrato en particular.

Por otra parte, la Norma de préstamos por cobrar indica que se reconocerán en este tipo de activos 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.

Así las cosas, cuando la entidad que administre los recursos le informe al SENA sobre el desembolso a los beneficiarios del Fondo, el SENA debitará la subcuenta 141590-Otros préstamos concedidos de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, según sea el caso. A partir de ese momento aplicará la Norma de préstamos por cobrar.

Preguntas 2 y 3. En caso de que el emprendedor no cumpla la condición y a su vez el Consejo Directivo de la Entidad no condone los recursos, ¿se deben reconocer como una cuenta por cobrar o un préstamo por cobrar?, ¿cuál sería la contrapartida para el registro contable?

El artículo 27 del Acuerdo 010 de 2019 del Consejo Directivo Nacional del SENA establece que, en caso de que el beneficiario deba reembolsar total o parcialmente los recursos asignados, el operador de los recursos del Fondo Emprender deberá realizar las acciones necesarias para su recuperación.

Además, se entiende por operador de los recursos del Fondo, según el párrafo 1 del artículo 14 del mismo acuerdo, la institución de carácter público o privado que se encarga de operar los recursos del Fondo Emprender, en virtud de lo contemplado en el artículo 2.2.6.4.6. del Decreto número 1072 de 2015.

En este sentido, y teniendo en cuenta lo concluido para la pregunta anterior, cuando se emita el acto administrativo de no condonación del capital semilla, el SENA evaluará en cuál de los siguientes escenarios se encuentra frente a cada operador:

- Si el proceso de cobro y recaudo lo realiza el operador, en virtud del artículo 27 del Acuerdo 010 de 2019, entonces el SENA debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, según sea el caso, y acreditará la subcuenta 141590-Otros préstamos concedidos de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS. En este caso, la entidad deberá aplicar el Procedimiento citado para la actualización periódica del valor de los recursos entregados en administración o los derechos en fideicomiso.

- Por el contrario, si el proceso de cobro y recaudo lo realiza directamente el SENA, entonces debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 141590-Otros préstamos concedidos de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS.

2. Inventarios producto de la formación profesional cuando se organiza el proceso contable por unidades contables

Pregunta 1: ¿Es procedente la medición inicial de los inventarios que surjan como producto de la formación profesional denominado como Producción de Centro con el valor neto de realización, teniendo en cuenta la impracticabilidad de determinar los elementos del costo?

El Marco Conceptual define que la información financiera debe ser relevante y representar fielmente la realidad para ser útil a los usuarios de la información. Por tanto, una representación fiel de un hecho irrelevante no ayuda al logro de los objetivos de la información financiera.

Igualmente, el Marco Conceptual determina que la información es relevante si es material y tiene valor predictivo o confirmatorio. Se entiende que la información es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta.

Además, el mismo Marco indica que cuando un hecho económico no puede ser medido fiablemente, es decir, no se puede determinar un valor monetario, no se reconocerá, pero será revelado en las notas a los estados financieros.

Aunado a lo anterior, la Norma de inventarios establece que se reconocerán en este tipo de activos aquellos bienes que la entidad adquiera o produzca con el fin de ser vendidos a precios de mercado o no mercado, entregados gratuitamente o consumidos en el curso normal de las operaciones de la entidad. De la misma manera, señala que los inventarios de bienes producidos se deben medir al costo de transformación, que será determinado con base en un sistema de costos.

Bajo este contexto normativo, el SENA no reconocerá los bienes producto del proceso formativo en sus estados financieros, dado que, según la información suministrada en su consulta, estos bienes no son materiales, resulta impracticable la determinación del costo de transformación y, por tanto, no se puede realizar una medición fiable para su reconocimiento. Lo anterior, sin perjuicio del control administrativo que se deba implementar para realizarles seguimiento y la revelación de estos bienes en las notas a los estados financieros.

No obstante, si la entidad vende estos bienes, independientemente que sea a precios de mercado o de no mercado, reconocerá un ingreso por recuperación por el valor de la contraprestación recibida.

Pregunta 2: ¿Es procedente utilizar del método de valuación del promedio ponderado a través de cada unidad contable teniendo en cuenta que la Entidad tiene 153 PCI?

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable establece que, 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 organizar y ejecutar su proceso contable mediante una contabilidad centralizada o una contabilidad separada en unidades contables.

También, la misma Norma señala que una contabilidad separada en unidades contables es aquella en la que el proceso contable 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. En este sentido, cada unidad contable dependiente debe, entre otras actividades, aplicar las políticas contables establecidas por la unidad contable central y procesar la información contable de la unidad en forma separada.

Así las cosas, cada unidad contable dependiente debe ejecutar las etapas de reconocimiento y medición de los hechos económicos que le conciernen. Lo cual incluye la aplicación de una fórmula de cálculo del costo a los inventarios específicos de la unidad. Por lo tanto, si el SENA ha definido organizar y ejecutar su proceso contable por unidades contables, entonces cada unidad contable dependiente debe aplicar la fórmula de cálculo del costo que la unidad central haya definido en el manual de políticas contables, conforme al párrafo 19 de la Norma de inventarios.

CONCEPTO No. 20221100053221 DEL 03-08-2022

	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Cuentas por cobrar Propiedades, planta y equipo Ingresos de transacciones sin contraprestación Presentación de estados financieros Procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
1	SUBTEMA	Reconocimiento contable de cuentas por cobrar por concepto de multas y sanciones Reconocimiento contable de los derechos por concepto de tasas por utilización de agua Reconocimiento contable del ingreso por concepto de sobretasa ambiental Periodicidad de la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar Deterioro de cuentas por cobrar que cuentan con medidas cautelares, demandas de nulidad o cualquier proceso jurídico Baja en cuentas de cuentas por cobrar que quedan sin efecto legal Contrato de comodato donde se transfiere el control de los activos Reconocimiento contable de indemnizaciones por concepto de daño emergente por la pérdida de un bien Reconocimiento contable de las transferencias efectuadas por las CAR al FCA Reconocimiento contable de hechos económicos que no cumplen con los requisitos legales Flujo de información oportuna entre los municipios y distritos y las CAR para el reconocimiento del ingreso por concepto de porcentaje ambiental y sobretasa ambiental Papel del contador dentro del proceso contable de las entidades.

Doctor
FREDY ALEXÁNDER VERDUGO ANGARITA
Profesional Especializado
Corporación Autónoma Regional de la Orinoquía
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° 20220010029412 del 22 de junio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1-La Corporación Autónoma Regional de la Orinoquia-CORPORINOQUIA emitió la Resolución 200.41.15-0875 de fecha junio 12 de 2015 por medio de la cual se profiere un fallo dentro de un proceso sancionatorio ambiental, conforme a la formulación de cargos impuestos mediante resolución 200.57.11-0955 de diciembre 9 de 2011.

En dicho fallo se concluye que ‘...CORPORINOQUIA encuentra ambientalmente responsable a la EMPRESA DE ACUEDUCTO, ALCANTARILLADO Y ASEO DE YOPAL EICE ESP por no realizar acciones o actividades para disminuir la carga de remoción impuesta en la Resolución N° 200.41.09-0520 del 06 de mayo de 2009 y al no efectuar la construcción del sistema de pretratamiento PTAR, además de la modificación de los filtros percoladores, dentro del término otorgado por la Corporación, incidió directamente en la CONTAMINACIÓN del caño Usivar que recibe los vertimientos provenientes del casco urbano del municipio de Yopal’ y posteriormente se indica en el artículo segundo ‘Imponer a la EMPRESA DE ACUEDUCTO, ALCANTARILLADO Y ASEO DE YOPAL EICE ESP identificada con NIT 844000755-4, como sanción una MULTA consistente en el pago de MIL CIENTO SESENTA Y UN MILLONES DOSCIENTOS ONCE MIL OCHOCIENTOS CINCUENTA Y CUATRO PESOS MONEDA CORRIENTE (\$1.161.211.854) que corresponden a MIL OCHOCIENTOS (1.800) SALARIOS MÍNIMOS LEGALES MENSUALES VIGENTES más la comisión bancaria.’

Con posterioridad Corporinoquia emite la Resolución 200.41.16-0397 por medio de la cual se resuelve un recurso de reposición presentado por la EMPRESA DE ACUEDUCTO, ALCANTARILLADO Y ASEO DE YOPAL EICE ESP, reponiendo el mencionado artículo segundo de la resolución N° 200.41.15-0875: ‘Imponer a la EMPRESA DE ACUEDUCTO, ALCANTARILLADO Y ASEO DE YOPAL EICE ESP identificada con NIT 844000755-4, como sanción una MULTA consistente en el pago de NOVECIENTOS SESENTA Y CINCO MILLONES OCHOCIENTOS CINCUENTA Y CINCO MIL SEISCIENTOS VEINTINUEVE PESOS MONEDA CORRIENTE (\$965.855.629) que corresponden a MIL CUATROCIENTOS CUARENTA Y NUEVE (1.449) SALARIOS MÍNIMOS LEGALES MENSUALES VIGENTES más la comisión bancaria.’

El 01 de abril de 2016 la resolución N° 200.41.15-0875 del 12 de junio de 2015 por medio de la cual se profiere un fallo dentro de un proceso sancionatorio ambiental, sobre la cual se interpuso recurso de ley resuelto mediante la resolución N° 200.41.16-0397 del 22 de marzo de 2016, cobra ejecutoría y firmeza, conforme lo determina la Secretaria General de Corporinoquia en la Constancia emitida en abril 11 de 2016.

Con base en lo anterior, Corporinoquia reconoce un ingreso y una cuenta por cobrar correspondiente a multas y sanciones en la vigencia 2016.

En mayo de 2017, la EMPRESA DE ACUEDUCTO, ALCANTARILLADO Y ASEO DE YOPAL EICE ESP informa que adelanta Acción de Nulidad y Restablecimiento del Derecho en contra de las resoluciones 200.41.15.0875 de 2015 y 200.41.16-0397 de 2016 (título ejecutivo de las multas interpuestas) ante el Tribunal Administrativo de Casanare como consta en auto admisorio.

(...)

Ahora bien, al tratarse de un hecho económico registrado hace más de cinco años y que no cuenta con pago o acuerdo de pago, resulta pertinente consultar a la Contaduría General de la Nación si ¿procede el deterioro en cuentas por cobrar sobre hechos económicos que cuentan con medidas cautelares, demandas de nulidad o cualquier proceso jurídico? ¿Qué ocurre si dentro del proceso se falla en favor de la entidad demandante y por consiguiente el título ejecutivo que dio origen a la cuenta por cobrar queda sin efecto? ¿Se da de baja el recurso o se hace ajuste de ejercicios anteriores? ¿El deterioro de estas cuentas por cobrar, con demandas, no sirve en cierta manera para reducir el impacto que llegare a generar la baja en cuenta de los recursos por fallos en favor del deudor?

(...)

Así las cosas, se requiere saber si ¿los hechos económicos, como en el caso de multas y sanciones, cuyos flujos futuros no son seguros, y que incluso son objeto de controversia judicial, deben registrarse como activos de la entidad, o si los mismos pueden ser reconocidos en cuentas de orden hasta que sea aceptada y/o pagada su imposición por parte del infractor?

2-Corporinoquia firmó un comodato con la Gobernación de Casanare, en la cual la entidad territorial hace entrega de un bien inmueble (terreno) por un plazo de 5 años pero con proyección a 20 años. ¿Cómo debe ser el registro contable si Corporinoquia adquiere el control, los beneficios y asume los riesgos del bien? Si el registro contable depende del tiempo que dure el control, ¿cómo sería el manejo para los terrenos cuya vida útil es infinita, y para las construcciones?

3-Corporinoquia cuenta con una póliza todo riesgo que cubre el equipo automotor de la entidad. En el mes de enero de 2022, uno de estos automotores sufrió pérdida total, procediéndose a hacer la baja en cuenta. Con posterioridad la aseguradora realiza pago del valor asegurado. ¿Cómo y en qué cuentas debe reconocerse el ingreso, en dinero y en especie, que recibe Corporinoquia por parte de las aseguradora (sic) como daño emergente por la pérdida del bien?

4-Corporinoquia, como cualquier entidad pública o privada, tiene una serie de procesos, procedimientos y requerimientos administrativos internos y otros tendientes al cumplimiento de obligaciones legales. Por ejemplo, existen una serie de requisitos para el reconocimiento del pago de contratos, como lo son el cumplimiento en el pago a seguridad social, el cargue de informes en la plataforma SECOP II, la presentación del RUT, entre otros.

(...)

Por lo anterior, se solicita por parte de la Contaduría General de la Nación conceptuar si ¿para el reconocimiento de hechos económicos se requiere del cumplimiento de requisitos legales como el pago a seguridad social, actualización de RUT, cargue de documentos a SECOP, entre otros?

5-La Corporación, de conformidad con el artículo 43 de la ley 99 de 1993, realiza cobro por tasas por utilización de aguas: La utilización de aguas por personas naturales o jurídicas, públicas o privadas,

dará lugar al cobro de tasas fijadas por el Gobierno Nacional que se destinarán al pago de los gastos de protección y renovación de los recursos hídricos, para los fines establecidos por el artículo 159 del Código Nacional de Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente, Decreto 2811 de 1.974. El Gobierno Nacional calculará y establecerá las tasas a que haya lugar por el uso de las aguas.

(...)

Dentro del proceso que se realiza en la corporación, de acuerdo con la concesión, se realiza la factura de forma periódica y por consiguiente el reconocimiento de un hecho económico causando una cuenta por cobrar y un ingreso, esto en gran medida debido a la ausencia de declaración hecha por los usuarios, tal como lo indica incluso el párrafo del artículo 2.2.9.6.1.12. 'En los casos que el sujeto pasivo no presente los reportes sobre los volúmenes de agua captada, el cobro se realizará por el caudal concesionado...'. Sin embargo, tal como lo indica el artículo 2.2.9.6.1.16., muchos usuarios solicitan 'anulación' de la factura generada cuando se realiza la gestión de cobro, dentro de los seis meses indicados por la norma, hecho que ocurre incluso después del cierre de la vigencia. En estos casos, se realizan ajustes en la contabilidad, pues son aceptados los reclamos o aclaraciones realizados por los usuarios.

Entonces, resulta pertinente establecer si ¿el registro contable de los derechos por tasas de uso de aguas que deben cobrar las Corporaciones Autónomas Regionales, debe reconocerse al momento de realizar su cobro (periódicamente conforme la concesión), o cuando se realiza el pago por parte del usuario? ¿Se deben reconocer en cuentas de orden estos derechos hasta tanto el usuario realiza el pago para luego registrarse como un ingreso de la entidad?

6- Al ser una Corporación Autónoma Regional, Corporinoquia da aplicación a la Resolución 593 de 2018 'por la cual se incorpora, al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria, y se modifica el Catálogo General de Cuentas de dicho Marco Normativo'.

Cada trimestre se tiene el problema de saldos no conciliados en operaciones recíprocas, porque los municipios, la mayoría, no reportan información, o no la reportan de forma oportuna, a pesar del constante envío de correos. ¿Qué hacer si se han agotado las herramientas y procedimientos para que las entidades territoriales informen oportunamente los valores a reconocer por porcentaje ambiental y sobretasa ambiental de que trata la resolución 593 de 2018 expedida por la CGN?

Ahora, con respecto a la sobretasa, que actualmente no se registra sobre el total de lo que se supone van a recaudar por los municipios porque estos no reportan dicho valor, se tiene la inquietud de ¿es procedente realizar el registro de sobretasa ambiental (ingreso) que deben transferir los municipios a las CAR, con base en las liquidaciones del impuesto predial, si corresponde a derechos sobre los que las Corporaciones no tienen control en su recaudo? Si el recaudo de las liquidaciones oficiales de los municipios resulta alta pero su recaudo y posterior transferencia a las CAR es bajo, ¿no se estaría 'inflando' en cierta manera los ingresos de la CAR mas cuando no son estos entes autónomos los que tienen el control del activo sino que queda en cabeza de las territoriales?

... ¿deben las Corporaciones reconocer la transferencia del fondo de compensación ambiental (FCA) en el mes del cual es objeto, o en el mes en que se transfieren los recursos?

7-Corporinoquia efectúa todos los años, por lo menos una vez, el deterioro de cartera conforme lo establece el Régimen de Contabilidad Pública, sin embargo este proceso se realiza en el mes de diciembre, con corte a 31 de diciembre, y suele presentarse congestión en varios procesos debido a las actividades del cierre, generando siempre demoras. ¿Se debe estimar el deterioro a 31 de diciembre de cada vigencia o es viable realizarlo con corte a 30 de noviembre u otro mes?

8-(...)

Entonces, ¿cuál es el alcance del contador dentro de las entidades del estado si están supeditados a la jerarquía establecida en las plantas de personal? ¿No se pierde en cierta manera la independencia, incluso la objetividad si hay un superior, para poder ejercer la profesión del contador, y más aún la facultad de control sobre los procesos propiamente contables? ¿Es responsable incluso por los errores, omisiones e inoportunidad de quienes ejecutan procesos diferentes al contable y que son proveedores de información?”

CONSIDERACIONES

El Código Civil Colombiano dispone en los siguientes artículos:

“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.

ARTICULO 2201. DERECHOS DEL COMODANTE. El comodante conserva sobre la cosa prestada todos los derechos que antes tenía, pero no su ejercicio, en cuanto fuere incompatible con el uso concedido al comodatario.

ARTICULO 2202. LIMITACIONES DEL COMODATARIO. El comodatario no puede emplear la cosa sino en el uso convenido, o falta de convención en el uso ordinario de las de su clase.

En el caso de contravención podrá el comodante exigir la reparación de todo perjuicio, y la restitución inmediata, aún cuando para la restitución se haya estipulado plazo”. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, 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 5º. 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 344 de 1996, por la cual se dictan normas tendientes a la racionalización del gasto público, se conceden unas facultades extraordinarias y se expiden otras disposiciones, dispone:

“ARTÍCULO 24. Créase el Fondo de Compensación Ambiental como una cuenta de la Nación, sin personería jurídica, adscrito al Ministerio del Medio Ambiente.

Serán ingresos del Fondo el veinte por ciento 20% de los recursos percibidos por las Corporaciones Autónomas Regionales, con excepción de las de Desarrollo Sostenible, por concepto de transferencias del sector eléctrico y el diez por ciento 10% de las restantes rentas propias, con excepción del porcentaje ambiental de los gravámenes a la propiedad inmueble percibidos por ellas y de aquéllas que tengan como origen relaciones contractuales interadministrativas.

Los recursos de este fondo se destinarán a la financiación del presupuesto de funcionamiento, inversión y servicio de la deuda de las Corporaciones Autónomas Regionales y de Desarrollo Sostenible y serán distribuidos anualmente por el Gobierno Nacional en el decreto de liquidación del presupuesto General de la Nación”. (Subrayado fuera de texto)

La Ley 1437 de 2011, por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPCA), señala:

“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 parágrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal

efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes.

ARTÍCULO 99. DOCUMENTOS QUE PRESTAN MÉRITO EJECUTIVO A FAVOR DEL ESTADO. Prestarán mérito ejecutivo para su cobro coactivo, siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y exigible, los siguientes documentos:

1. Todo acto administrativo ejecutoriado que imponga a favor de las entidades públicas a las que alude el parágrafo del artículo 104, la obligación de pagar una suma líquida de dinero, en los casos previstos en la ley.

2. Las sentencias y demás decisiones jurisdiccionales ejecutoriadas que impongan a favor del tesoro nacional, o de las entidades públicas a las que alude el parágrafo 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)

El Decreto 1076 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto único Reglamentario del Sector Ambiente y Desarrollo Sostenible, establece:

“ARTÍCULO 2.2.9.6.1.3. Sujeto activo. Las Corporaciones Autónomas Regionales (...) son competentes para recaudar la tasa por utilización de agua reglamentada en este capítulo.

ARTÍCULO 2.2.9.6.1.4. Sujeto pasivo. Están obligadas al pago de la tasa por utilización del agua todas las personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, que utilicen el recurso hídrico en virtud de una concesión de aguas.

(...)

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. Las facturas se expedirán en un plazo no mayor a 4 meses después de finalizar el periodo objeto de cobro. La autoridad ambiental competente no podrá cobrar períodos no facturados.

ARTÍCULO 2.2.9.6.1.15. Periodo de cancelación. Las facturas de cobro de las tasas por utilización de agua deberán incluir un periodo de cancelación mínimo de 30 día contados a partir de la fecha de expedición de la misma, momento a partir del cual las Autoridades Ambientales Competentes podrán cobrar los créditos exigibles a su favor a través de la jurisdicción coactiva.

ARTÍCULO 2.2.9.6.1.16. Presentación de reclamos y aclaraciones. Los usuarios sujetos al pago de la tasa por utilización de agua tendrán derecho a presentar reclamos y aclaraciones escritas con relación al cobro de la tasa por utilización de agua ante la Autoridad Ambiental Competente. La presentación de cualquier reclamo o aclaración deberá hacerse dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de pago establecida en la factura de cobro.

(...)

ARTÍCULO 2.2.9.6.1.17. Recursos. Contra el acto administrativo que resuelva el reclamo o aclaración procede el recurso de reposición”.

En Sentencia 7300 de 1997 el Consejo de Estado manifestó:

“De acuerdo con la doctrina y la jurisprudencia, la contribución es una especie de tributo, y por tanto, una erogación de carácter obligatorio por cuanto emana del poder de imposición del Estado, a cargo de un grupo o sector determinado de personas, que tiene una destinación específica a la obra pública, función pública o servicio que le sirve de causa y cuyos beneficiarios son los mismos contribuyentes”. (Subrayado fuera de texto)

En Sentencia C-578/99, la Corte Constitucional se refirió al Fondo de Compensación Ambiental en los siguientes términos:

“Estos recursos no representan técnicamente ingresos de la Nación, porque su manejo por el Ministerio del Medio Ambiente apenas constituye una actividad instrumental, en la medida en que dicho organismo reduce su labor a recaudarlos y colocarlos a disposición de las Corporaciones beneficiarias.”

Así, pues, el Fondo nace de las corporaciones y beneficia exclusivamente a las corporaciones, de manera que el traslado de recursos dentro de un mismo ámbito, esto es, caracterizado por objetivos comunes, constituye en cierta forma una operación neutra, pero vital para la protección y manejo del ambiental y los recursos naturales renovables”. (Subrayado fuera de texto)

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

La Norma de cuentas por cobrar contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por la Resolución 218 de 2020, la cual pierde vigencia a partir de enero de 2023, 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.

(...)

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.

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”. (Subrayado fuera de texto)

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

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

(...)

10.2. 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.

(...)

22. (...). 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.

(...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

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.

(...)

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

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 y bienes expropiados.

(...)

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. 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 presentada 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 Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según las Resoluciones 062, 064 y 065 de 2022, describe la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS de la siguiente manera: “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”.

El Procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria, establece:

“1. PORCENTAJE AMBIENTAL SOBRE EL TOTAL DEL RECAUDO POR CONCEPTO DE IMPUESTO PREDIAL UNIFICADO

1.1. Liquidación y recaudo del impuesto predial y del porcentaje 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 el ingreso por el total del valor liquidado como 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.

Con el recaudo, los municipios o distritos registrarán un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

Adicionalmente, con base en el recaudo, los municipios o distritos registrarán la obligación de transferir el porcentaje correspondiente a las Corporaciones Autónomas Regionales (en adelante, las CAR) mediante un débito en la subcuenta 542322-Porcentaje ambiental sobre el total del recaudo por concepto de impuesto predial unificado de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito a la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

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.

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". (Subrayado fuera de texto)

Mediante el Radicado 20221100049561 del 05 de julio de 2022, la CGN se pronunció sobre el tratamiento contable de bienes entregados y recibidos en comodato, así:

“... dado que la SNR (comodante) entrega el bien inmueble por un periodo no sustancial de la vida económica del activo, es quien asume los riesgos significativos y determina el uso que se le debe dar al bien; es la Superintendencia de Notariado y Registro en calidad de comodante, quien debe mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen, revelar el hecho económico en las notas a los estados financieros y realizar las mediciones posteriores, esto es, costo del activo menos la depreciación acumulada, menos el deterioro acumulado, si lo hubiere; todo esto de acuerdo con la Norma de propiedades, planta y equipo.

En consecuencia, cuando se termine el contrato de comodato y dado que la SNR no dejó de reconocer el activo dentro de sus estados financieros, este continuará aplicando lo correspondiente a la Norma de propiedades, planta y equipo”.

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno, incorporado por la Resolución 193 de 2016, indica:

“1.3. Evaluación del control interno contable

(...)

En ejercicio de la autoevaluación como fundamento del control interno, los contadores (quienes preparan información financiera) y los demás servidores públicos de las diferentes áreas que identifican hechos económicos susceptibles de ser reconocidos contablemente, son responsables, en lo que corresponda, por la operatividad eficiente del proceso contable y las actividades y tareas a su cargo; por la supervisión continua de la efectividad de los controles integrados; y por el desarrollo de la autoevaluación permanente de los resultados de su labor, como parte del cumplimiento de las metas previstas por la dependencia a la cual pertenecen, en consonancia con los objetivos institucionales.

(...)

3.2.3.1. 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. (...)

3.2.7. Responsabilidad en la continuidad del proceso contable

Al separarse de sus cargos, el representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se procesa la información financiera en las entidades, independiente de la forma de vinculación, deberán presentar un informe sobre los asuntos de su competencia a quienes los sustituyan en sus funciones, con el propósito de continuar con el normal desarrollo del proceso contable. Para esto, deberán observar los lineamientos definidos en la Resolución 137 de 2015 y sus modificaciones, para la elaboración del informe contable cuando se produzcan cambios de representante legal.

(...)

3.2.9. 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". (Subrayado fuera de texto)

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

"4.1. Soportes de contabilidad

(...)

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 las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Punto 1.

¿Procede el deterioro en cuentas por cobrar sobre hechos económicos que cuentan con medidas cautelares, demandas de nulidad o cualquier proceso jurídico?

Es de precisar que, 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. Por su parte, las multas y sanciones se reconocen 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.

Ahora bien, 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. Por lo tanto, los actos administrativos u otros documentos que establezcan derechos de cobro a favor de las entidades deben ser reconocidos como cuentas por cobrar e ingreso una vez presten mérito ejecutivo, por cuanto es hasta dicho momento en que la entidad realmente espera la entrada del flujo financiero.

Así las cosas, el acto administrativo ejecutoriado configuró para la Corporación una cuenta por cobrar, la cual debió tratarse contablemente de acuerdo con la Norma de cuentas por cobrar, con independencia de que la empresa adelantara posteriormente el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho en contra del acto administrativo ejecutoriado.

Ahora bien, en el transcurso del proceso judicial llevado a cabo por la interposición del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, a la Corporación le corresponde evaluar si la cuenta por cobrar sigue cumpliendo los requisitos para su reconocimiento como activo.

Lo anterior implica que, si la corporación cuenta con la información para determinar que no es probable que reciba los flujos financieros una vez culminado el proceso judicial, deberá realizar la baja en cuentas de la cuenta por cobrar y no deberá reconocer un activo contingente. Por el contrario, si la entidad no cuenta con dicha información, deberá mantener reconocida la cuenta por cobrar y

medirla con posterioridad por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor, y sólo deberá darla de baja en cuentas cuando se declare su nulidad.

¿Qué ocurre si dentro del proceso se falla en favor de la entidad demandante y por consiguiente el título ejecutivo que dio origen a la cuenta por cobrar queda sin efecto?

En caso de que una vez impetrada la acción de nulidad y restablecimiento del derecho no se haya realizado la baja en cuentas de la cuenta por cobrar, si dentro del proceso se falla a favor de la empresa y como consecuencia el acto administrativo ejecutoriado queda sin efecto, la Corporación deberá realizar la baja en cuentas de la cuenta por cobrar previamente reconocida, para lo cual, debitará la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS y la subcuenta 138614-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), si aplica, y acreditará la subcuenta 131102-Multas y sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Ahora bien, en caso de que una vez impetrada la acción de nulidad y restablecimiento del derecho se haya realizado la baja en cuentas de la cuenta por cobrar, la entidad no deberá realizar ningún registro o reconocimiento contable adicional.

¿El deterioro de estas cuentas por cobrar sirve para reducir el impacto que llegue a generar la baja en cuentas?

Cuando haya lugar a reconocer una pérdida por deterioro de valor de la cuenta por cobrar, la Corporación debitará la subcuenta 534714-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 138614-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

Si la cuenta por cobrar deja de cumplir con la definición de activo y por esta razón debe darse de baja en cuentas, la Corporación debitará la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS y la subcuenta 138614-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), si aplica, y acreditará la subcuenta 131102-Multas y sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

De lo anterior, se concluye que el valor a registrar en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS será el que resulte de restarle a la cuenta por cobrar, el valor de la pérdida por deterioro de valor.

¿En el caso de multas y sanciones cuyos flujos futuros no son seguros, y que incluso son objeto de controversia judicial, deben registrarse como activos de la entidad, o pueden ser reconocidos en cuentas de orden hasta que sea aceptada y/o pagada su imposición por parte del infractor?

Como se indicó en la respuesta a la primera pregunta del punto 1 de las conclusiones de este pronunciamiento, el reconocimiento de las multas y sanciones debe efectuarse cuando se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento, lo cual se materializa cuando se presente la decisión de una autoridad competente, y contra esta no proceda ningún recurso.

Así las cosas, un acto administrativo ejecutoriado no puede registrarse en cuentas de orden y reconocerse como cuenta por cobrar hasta que sea aceptado o pagado, por cuanto ello contraviene el principio de devengo.

Punto 2.

Corporinoquia firmó un comodato con la Gobernación de Casanare, en la cual la entidad territorial hace entrega de un bien inmueble (terreno) por un plazo de 5 años pero con proyección a 20 años. ¿Cómo debe ser el registro contable si Corporinoquia adquiere el control, los beneficios y asume los riesgos del bien?

Teniendo en cuenta que la transferencia de control es por un periodo no sustancial de la vida económica del activo, la entidad comodante (Gobernación de Casanare) debe (i) mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen; (ii) revelar el hecho económico en las notas a los estados financieros; y (iii) medir el activo con posterioridad al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado (si aplica), de conformidad con la Norma de propiedades, planta y equipo. Por su parte, la entidad comodataria (Corporación) debe revelar el hecho económico en las notas a los estados financieros.

Cuando se termine el contrato de comodato, la Gobernación de Casanare continuará aplicando, para los activos referidos en su consulta, la Norma de propiedades, planta y equipo.

Punto 3.

¿En qué cuentas debe reconocerse el ingreso, en dinero y en especie, que recibe Corporinoquia por parte de la aseguradora como daño emergente por la pérdida total del equipo automotor?

En el momento que la Corporación conozca de la pérdida total del equipo automotor, contablemente procederá a darlo de baja en cuentas mediante un débito en (i) la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR); (ii) la subcuenta correspondiente de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), si aplica; y (iii) la subcuenta 589017-Pérdidas en siniestros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, y un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

De manera simultánea, la Corporación debe reconocer la contingencia mediante un débito en la subcuenta 819090-Otros activos contingentes de la cuenta 8190-OTROS ACTIVOS CONTINGENTES y un crédito en la subcuenta 890590-Otros activos contingentes por contra de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

Cuando la compañía aseguradora reconozca una indemnización en efectivo o en especie a la Corporación, esta última deberá:

- Reconocer los recursos monetarios mediante un débito en la subcuenta 138421-Indemnizaciones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 480828-Indemnizaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

- Reconocer los recursos no monetarios mediante un débito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 480828-Indemnizaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Adicionalmente, la entidad deberá cancelar las cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 890590-Otros activos contingentes por contra de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y un crédito en la subcuenta 819090-Otros activos contingentes de la cuenta 8190-OTROS ACTIVOS CONTINGENTES.

Punto 4.

¿Para el reconocimiento de hechos económicos se requiere del cumplimiento de requisitos legales como el pago de seguridad social, actualización de RUT, cargue de documentos a SECOP, entre otros?

En atención al Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, 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. 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 otra parte, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable establece con respecto a los soportes contables, que estos 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.

En este sentido, si en el proceso de verificación realizado a las cuentas de cobro se determina que estas no cumplen con las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad, el hecho económico de su consulta no podrá registrarse contablemente.

Punto 5.

¿Los derechos por tasas de uso de aguas deben reconocerse en el momento de realizar su cobro (periódicamente conforme la concesión), o cuando se realiza el pago por parte del usuario? ¿Se deben reconocer en cuentas de orden hasta tanto el usuario realice el pago para luego registrarse como un ingreso de la entidad?

El valor liquidado en las facturas de cobro de las tasas por utilización de agua se reconocerá como una cuenta por cobrar, cuando la factura quede en firme, ya que es en dicho momento en que presta 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. Por lo tanto, el reconocimiento de la cuenta por cobrar por concepto de tasa por utilización de agua no procede con el cobro ni con el pago que efectuó el usuario.

Punto 6.

¿Qué hacer si se han agotado las herramientas y procedimientos para que las entidades territoriales informen oportunamente los valores a reconocer por porcentaje y sobretasa ambiental?

El Procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria contempla que 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, la cuenta por cobrar y el ingreso por concepto de impuesto predial unificado y, simultáneamente, registrarán en cuentas de orden de control el valor liquidado por concepto de sobretasa ambiental.

Así mismo, los municipios o distritos informarán a las CAR el valor de la sobretasa ambiental, para que estas entidades realicen el reconocimiento de la cuenta por cobrar y el ingreso por este concepto.

Con base en el valor recaudado por concepto de impuesto predial unificado, los municipios o distritos registrarán la obligación de transferir el porcentaje ambiental a las CAR. Por su parte, las CAR deberán registrar la cuenta por cobrar y el ingreso correspondiente.

Por lo tanto, estando disponible la información en el municipio o el distrito sobre el valor del porcentaje ambiental y la sobretasa ambiental que le corresponde a las CAR, estas entidades deberán entregarla oportunamente a las corporaciones para el reconocimiento de la cuenta por cobrar e ingreso respectivo.

Así las cosas, corresponderá a las entidades que intervienen en la operación especificar el procedimiento para el flujo de información oportuna, toda vez que no es competencia de la CGN pronunciarse sobre este asunto.

¿Es procedente realizar el registro de sobretasa ambiental (ingreso) que deben transferir los municipios a las CAR, con base en las liquidaciones del impuesto predial, si corresponde a derechos sobre los que las Corporaciones no tienen control en su recaudo? ¿no se estaría inflando los ingresos de las CAR?

De conformidad con el Procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria, 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 la sobretasa ambiental con destino a las CAR en cuentas de orden de control, 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 el valor de la sobretasa ambiental, para que estas entidades realicen el reconocimiento del ingreso por dicho concepto, 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.

En este sentido, no se estaría inflando los ingresos de las CAR, toda vez que estarían efectuando el reconcomiendo de la sobretasa ambiental en cumplimiento del principio de devengo, esto es, cuando surge el derecho (originado en la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme) a recibir un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

¿Deben las corporaciones reconocer la transferencia al Fondo de Compensación Ambiental (FCA) en el mes en el cual es objeto, o en el mes en que se transfieren los recursos?

En cumplimiento del principio de Devengo, la Corporación debe reconocer la obligación con el Fondo de Compensación Ambiental cuando haya efectuado la liquidación del valor a girar, para esto, debitará la subcuenta 522026-Contribuciones de la cuenta 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y acreditará la subcuenta 244023-Contribuciones de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS. Así mismo, la Corporación debe informar al Fondo de Compensación Ambiental el valor liquidado, para que esta última entidad realice el reconocimiento de la cuenta por cobrar y el ingreso correspondiente.

Con el giro de los recursos al Fondo de Compensación Ambiental, la Corporación debitará la subcuenta 244023-Contribuciones de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Punto 7.

¿Se debe estimar el deterioro a 31 de diciembre de cada vigencia o es viable realizarlo con corte a 30 de noviembre u otro mes?

La Norma de cuentas por cobrar señala que la estimación del deterioro de las cuentas por cobrar, con independencia de que se realice de manera individual o colectiva, deberá efectuarse como mínimo al final del periodo contable. En efecto, la entidad al final del periodo contable debe cumplir con la obligación de estimar el deterioro de las cuentas por cobrar y, si así lo decide, también podrá realizar la estimación en periodos intermedios ya sea semestral, trimestral o mensual.

Punto 8.

¿Cuál es el alcance del contador dentro de las entidades del estado si están supeditados a la jerarquía establecida en las plantas de personal? ¿No pierde la independencia, incluso la objetividad si hay un superior, para poder ejercer la profesión del contador, y más aún la facultad de control sobre los procesos propiamente contables? ¿Es responsable incluso por los errores, omisiones e inoportunidad de quienes ejecutan procesos diferentes al contable y que son proveedores de información?

El artículo 5° de la Ley 298 de 1996 está orientado a garantizar el adecuado registro contable de todas las operaciones del sector público, lo cual implica que haya un profesional de contaduría capaz de asumir las funciones propias de su cargo.

De otra parte, la Norma de presentación de estados financieros indica que los estados financieros con propósito de información general ya sean individuales o consolidados, son responsabilidad del contador y del representante legal de la entidad. 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 presentada 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.

El Procedimiento para la evaluación del control interno contable establece que el representante legal y el contador público tienen la responsabilidad de procesar la información financiera en las entidades.

En efecto, el contador de una entidad deberá garantizar, entre otras cosas, el adecuado registro contable de todas las operaciones, y junto con el representante legal, tienen la responsabilidad de procesar la información financiera y presentar los estados financieros con propósito de información general, ya sean individuales (los cuales deben estar acompañados de una certificación firmada por el representante legal de la entidad y por el contador público con el número de tarjeta profesional) o consolidados.

Ahora bien, aunque la responsabilidad de procesar la información financiera de la entidad recae sobre el representante legal y el contador público, el proceso contable de la entidad está interrelacionado con los demás procesos que se llevan a cabo, por lo cual, 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.

En efecto, los contadores y los demás servidores públicos de las diferentes áreas que identifican hechos económicos susceptibles de ser reconocidos contablemente son responsables, entre otras cosas, por la operatividad eficiente del proceso contable y las actividades y tareas a su cargo. Lo

anterior indica que, el contador deberá ejercer sus funciones y responsabilidades con independencia de que un superior disponga lo contrario.

CONCEPTO No. 20221000053451 DEL 05-08-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Corrección de errores por el no reconocimiento de bienes inmuebles provenientes de la liquidación de otras entidades de gobierno en periodos anteriores. Aplicabilidad del Decreto 523 de 2021, como alternativa de medición de los bienes inmuebles.

Doctor
CÉSAR AUGUSTO AMORTEGUI FUENTES
Coordinador Grupo de Contabilidad
Ministerio de Transporte
Bogotá

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010028252 del 16 de junio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

El Ministerio de Transporte solicita orientación en cuanto al reconocimiento inicial de los bienes inmuebles que provienen de la liquidación de unas entidades de gobierno, pero que no formaron parte del acta de bienes entregados, para lo cual señala en su comunicación:

El Ministerio de Transporte, como entidad de cabeza del sector, tiene la obligación de legalizar los bienes muebles e inmuebles de las entidades que han sido liquidadas y que estaban adscritas en su época al Ministerio de Obras Públicas y Transporte (hoy Ministerio de Transporte); algunas de ellas como los Ferrocarriles Nacionales, Foncolpuertos, Ferrovías, Fondo Nacional de Caminos Vecinales, el reestructurado MOPT; Fondo Nacional de Inmuebles Nacionales. Estos procesos de liquidación se dieron mediante la expedición de Leyes o Decretos que facultaban al Ministerio para realizar la liquidación de los bienes.

Durante el proceso de liquidación de las entidades, no se obtuvo una entrega formal y actualizada de los inmuebles. Sin embargo, mediante actualizaciones efectuadas con los registros de la información predial y catastral, se han encontrado inmuebles a nombre de entidades ya liquidadas pero que a su vez no hacían parte de los bienes entregados por la entidad mediante actas de liquidación y no se encuentran reconocidos contablemente en los estados financieros del Ministerio, los cuales la entidad requiere legalizar y traspasar a otras entidades públicas en el desarrollo de su cometido estatal.

Una vez identificados los predios, la entidad ha efectuado una obtención de documentos con el fin de obtener el costo de la transacción, encontrando casos en los cuales la última transacción supera los 40 años, y en otros casos no se cuenta con un valor. Aunado a lo anterior, el Ministerio no cuenta con presupuesto para la ejecución de avalúos catastrales vigentes o para estimar el valor con base en lo estipulado en el Manual de políticas contables. Además, no se ha logrado obtener apoyo de otras entidades para darles un valor razonable a estos predios para su incorporación y legalización en los estados contables, y posterior transferencia a la entidad que los está requiriendo.

Como se trata de un reconocimiento inicial, ya que los bienes no se encuentran registrados en los estados financieros, una alternativa que ha estado evaluando el Ministerio de Transporte es la aplicación del parágrafo del artículo 2.1.2.2.2. de la Sección 2 del Decreto 523 del 14 de mayo de 2021, por lo cual, solicita a la Contaduría General de la Nación una orientación frente a las siguientes consultas:

1. ¿Es posible aplicar el Decreto 523 de 2021 para efectuar el reconocimiento inicial de los bienes que no se encuentran registrados en los estados financieros del Ministerio de Transporte y su posterior transferencia a la entidad que los solicita?
2. ¿Es viable que el Ministerio de Transporte pueda incorporar en los estados financieros los bienes inmuebles hallados a nombre de una entidad liquidada, usando como costo, los valores históricos que aparecen en las matrículas inmobiliarias y/o en las escrituras de adquisición? o, en ausencia del costo, ¿cuál otro valor se podría asignar?

Adicionalmente, se llevó a cabo una mesa de trabajo el 28 de julio de 2022, con el propósito de ampliar el contexto de la consulta, en la que el Ministerio aportó la siguiente información:

Se informó sobre las leyes, decretos o resoluciones mediante las cuales el Ministerio ha recibido los bienes de parte de las entidades liquidadas, así:

- Fondo de Pasivo Social de la Empresa Puertos de Colombia – FONCOLPUERTOS - Decreto 1982 de 1997.
- Fondo Vial Nacional - Decreto 2171 de 1992.
- Ferrocarriles Nacionales de Colombia - Ley 105 de 1993, Ley 187 de 1995, Decreto 1790 de 2003 y Decreto 1791 de 2003.
- Instituto Nacional de Fomento Municipal – INSFOPAL - Decreto Extraordinario 77 de 1987 y Decreto Reglamentario 1723 de 1987.
- Fondo Nacional de Caminos Vecinales - Decreto 1790 de 2003.

El Ministerio de Transporte hizo claridad que los bienes no corresponden a inmuebles entregados como parte de procesos liquidación de entidades en años anteriores, sino que corresponden a bienes inmuebles que se encuentran al momento de realizar alguna vía o ampliación de la misma. Al hacer los respectivos estudios de títulos, figuran a nombre de las mencionadas entidades liquidadas, por lo tanto, corresponde a información que se está conociendo solo en periodos recientes.

Dentro de los mecanismos por los cuales el Ministerio se ha enterado de la existencia de estos bienes están: la consulta en la Ventanilla Única de Registro – VUR, cobros de impuestos de entidades municipales por referencias catastrales, solicitud de otras entidades que requieren los inmuebles y/o terrenos para desarrollar proyectos de infraestructura como INVIAS y la ANI, y en otros casos por solicitud de particulares o entidades del orden nacional, departamental y municipal.

Es importante mencionar, que gran parte de los bienes inmuebles, los debe transferir el Ministerio al Instituto Nacional de Vías - INVIAS, en virtud del Decreto 2618 de 2013.

CONSIDERACIONES

El artículo 63 de la Ley 105 de 1993, por la cual se dictan disposiciones básicas sobre el transporte, se redistribuyen competencias y recursos entre la Nación y las Entidades Territoriales, se reglamenta la planeación en el sector transporte y se dictan otras disposiciones, establece:

“ARTÍCULO 63.- Ferrocarriles Nacionales. Los bienes inmuebles que eran propiedad de los Ferrocarriles Nacionales de Colombia en liquidación, podrán ser transferidos a la Empresa Colombiana de Vías Férreas, si los mismos estaban destinados a la explotación férrea. Los demás bienes serán traspasados al Fondo Pasivo Social de los Ferrocarriles Nacionales de Colombia, para que este disponga de ellos, con el fin de atender las funciones previstas en la norma legal de su creación. La disposición incluirá la posibilidad de comercializarlos.

PARÁGRAFO 1.- Dentro de estos inmuebles, se entienden incluidos aquellos que pertenecieron al Consejo Administrativo de los Ferrocarriles Nacionales y a los Ferrocarriles Seccionales y/o a los Departamentales que fueron traspasados a los Ferrocarriles Nacionales de Colombia mediante escritura pública durante la existencia del mismo, tal y como lo dispuso el Decreto 2378 del 1 de septiembre de 1955.

PARÁGRAFO 2.- Autorízase al Gobierno Nacional para que por conducto del Ministerio de Transporte determine a cuál de las dos Entidades señaladas deberán cederse a título gratuito los inmuebles y para que suscriba las respectivas escrituras públicas de transferencia, a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en esta Ley.

PARÁGRAFO 3.- La anterior autorización al Gobierno Nacional, se entiende también para que suscriba las escrituras públicas de cancelación de gravámenes hipotecarios, aclaratorias y modificatorias y documentos de traspaso sobre bienes muebles a que haya lugar y que fueron suscritas por el Gerente Liquidador de los Ferrocarriles Nacionales de Colombia en liquidación”. (Subrayado fuera de texto)

El artículo 1° de la Ley 187 de 1995, por la cual se faculta al Ministerio de Obras Públicas y Transporte o Ministerio de Transporte para que, en nombre y representación de la Nación, efectúe los traspasos de bienes inmuebles de propiedad de la liquidada empresa de Ferrocarriles Nacionales de Colombia en Liquidación, que a la fecha figuren a su nombre o del extinto Consejo Administrativo de los Ferrocarriles Nacionales y los traspasos de bienes inmuebles de propiedad de la empresa Puertos de Colombia, Terminal Marítimo de Buenaventura en Liquidación, señala:

“Artículo 1º. Los bienes inmuebles de propiedad del extinto Ferrocarriles Nacionales de Colombia en Liquidación, podrán ser transferidos a la Empresa Colombiana de Vías Férreas, Ferrovías, si los mismos estaban destinados a la explotación férrea, los demás, al Fondo de Pasivo Social de Ferrocarriles Nacionales de Colombia para que los comercialice con el fin de atender las funciones previstas en la norma legal de su creación.

Parágrafo. Dentro de estos inmuebles se entiende incluidos aquellos que pertenecieron al Consejo Administrativo de los Ferrocarriles Nacionales y a los Ferrocarriles Seccionales o a los Departamentales que no fueron traspasados a los Ferrocarriles Nacionales de Colombia mediante escritura pública durante la existencia del mismo, tal y como lo dispuso el Decreto 2378 del primero de septiembre de 1955”.

El artículo 4 de la Ley 298 de 1996, por la cual se crea la Contaduría General de la Nación y se dictan otras disposiciones, indica:

“ARTÍCULO 4. 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)

El literal d del artículo 9 del Decreto Reglamentario 1723 de 1987, por el cual se reglamenta el Decreto extraordinario N° 77 de 1987 en cuanto a la reorganización del sector administrativo relativo al agua potable y al saneamiento básico, establece:

“ARTÍCULO 9º PROCEDIMIENTO PARA LA LIQUIDACIÓN DEL INSFOPAL. La liquidación del Instituto Nacional de Fomento Municipal, Insfopal, se adelantará de acuerdo con las siguientes reglas:

(...)

d) El 30 de noviembre de 1989 se procederá a aprobar el inventario final de los bienes, derechos y obligaciones del Insfopal, que pasarán a la Nación (Ministerio de Obras Públicas y Transporte), en los términos indicados en el artículo 7º del Decreto 77 de 1987. El inventario final será aprobado mediante decreto del Gobierno Nacional. Durante el mes de diciembre de 1989 se ejecutarán todos los actos y operaciones materiales para el efecto”. (Subrayado fuera de texto)

El artículo 55 del Decreto 2171 de 1992, por el cual se reestructura el Ministerio de Obras Públicas y Transporte como Ministerio de Transporte y se suprimen, fusionan y reestructuran entidades de la rama ejecutiva del orden nacional, establece:

“ARTÍCULO 55. PATRIMONIO DEL INSTITUTO NACIONAL DE VÍAS. El Instituto Nacional de Vías tendrá el siguiente patrimonio:

1. Los recursos de la Nación que se asignen al Instituto Nacional de Vías.

(...)

9. Todos los bienes, contratos, derechos, activos y obligaciones provenientes del Fondo Vial Nacional y del Fondo de Inmuebles Nacionales que le transfiera el Ministerio de Transporte en los términos previstos en este Decreto”. (Subrayado fuera de texto)

El artículo 14 del Decreto 1982 de 1997, por el cual se establece la reglamentación para la liquidación del Fondo de Pasivo Social de la Empresa Puertos de Colombia, establece:

“Artículo 14. Traspaso de bienes. Según lo dispuesto en el artículo 5 del Decreto 1689 de 1997 los bienes no enajenados, así como los derechos, obligaciones y archivos se traspasarán a la Nación - Ministerio de Transporte.

El traspaso de bienes se efectuará mediante acta suscrita por el Liquidador y el Ministro de Transporte, en la que se especifiquen en forma legal los bienes correspondientes. Copia auténtica del acta deberá ser publicada en el Diario Oficial e inscrita, en el caso de inmuebles, en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos del lugar de ubicación de cada uno de ellos.

Parágrafo. El Fondo de Pasivo Social de la Empresa Puertos de Colombia traspasará al Ministerio de Transporte, mediante el procedimiento establecido en el presente artículo, el predio "Campamento de Las Flores Bocas de Cenizas", ubicado en la Vía 40 número 85-200 de Barranquilla, Departamento del Atlántico, con un área de terreno total de 85.000 m², matrícula inmobiliaria número 040-249696, para que continúe cumpliendo su cometido ecológico, habida consideración de su ubicación geográfica”. (Subrayado fuera de texto)

Los artículos 15 y 16 del Decreto 1790 de 2003 por el cual se suprime el Fondo Nacional de Caminos Vecinales - FNCV y se ordena su liquidación, establecen:

“Artículo 15. Bienes y recursos excluidos del patrimonio a liquidar. No forman parte del Fondo Nacional de Caminos Vecinales en Liquidación:

15.1 La red vial terciaria, la cual será transferida al Instituto Nacional de Vías, dada su calidad de bien de uso público.

15.2 Las partidas apropiadas y no comprometidas para el año 2003 en el Presupuesto aprobado al Fondo Nacional de Caminos Vecinales que se trasladen al Presupuesto de la entidad que asuma la red terciaria y sus fuentes de financiación.

15.3 Los bienes muebles, inmuebles y derechos cuyo titular sea el Fondo Nacional de Caminos Vecinales y que requiera para el cumplimiento de su objeto la entidad que asuma la red terciaria dada su calidad de bienes de uso público.

Artículo 16. Traspaso de bienes, derechos y obligaciones. Una vez finalizada la liquidación del Fondo Nacional de Caminos Vecinales, FNCV en liquidación, los bienes, derechos y obligaciones serán transferidos a la Nación - Ministerio de Transporte. El Liquidador realizará oportunamente los actos que sean necesarios para el traspaso de esos activos, pasivos, derechos y obligaciones, si a ello hubiere lugar, para el cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 35 del Decreto-Ley 254 de 2000". (Subrayado fuera de texto)

Los artículos 13 y 14 del Decreto 1791 de 2003, por el cual se suprime la Empresa Colombiana de Vías Férreas - Ferrovías y se ordena su liquidación, señalan:

“Artículo 13. Bienes y recursos excluidos del patrimonio a liquidar. No forman parte de la Empresa Colombiana de Vías Férreas - Ferrovías - en Liquidación:

13.1 La red férrea a su cargo, la cual será transferida al Instituto Nacional de Vías.

(...)

13.3 Los bienes muebles, inmuebles y derechos cuyo titular sea la Empresa Colombiana de Vías Férreas -Ferrovías- y que requiera para el cumplimiento de su objeto las entidades que asuman las funciones o competencias de la Red Férrea.

Artículo 14. Traspaso de bienes, derechos y obligaciones. Una vez finalizada la liquidación de la Empresa Colombiana de Vías Férreas -Ferrovías en liquidación, los bienes, derechos y obligaciones serán transferidos a la Nación - Ministerio de Transporte. El Liquidador realizará oportunamente los actos que sean necesarios para el traspaso de esos activos, pasivos, derechos y obligaciones, si a ello hubiere lugar, para el cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 35 del Decreto-Ley 254 de 2000". (Subrayado fuera de texto)

El numeral 3.9 del artículo 3 del Decreto 2618 de 2013, por el cual se modifica la estructura del Instituto Nacional de Vías (INVÍAS) y se determinan las funciones de sus dependencias, establece:

“ARTÍCULO 3°. PATRIMONIO DEL INSTITUTO NACIONAL DE VÍAS (INVÍAS). Conforman el patrimonio del Instituto Nacional de Vías (INVÍAS) los siguientes bienes:

(...)

3.9 Los bienes, contratos, derechos y obligaciones que el Ministerio de Transporte le transfiera, por disposición legal". (Subrayado fuera de texto)

El Decreto 523 de 2021, por el cual se modifica el Decreto 1077 de 2015, Único Reglamentario del Sector Vivienda, Ciudad y Territorio, en lo relacionado con el saneamiento predial y la transferencia

de bienes inmuebles fiscales, establece:

“CAPITULO 2

TRANSFERENCIA DE BIENES INMUEBLES FISCALES ENTRE ENTIDADES, CESIÓN A TÍTULO GRATUITO O ENAJENACIÓN DE BIENES FISCALES OCUPADOS ILEGALMENTE

SECCIÓN 1 – TITULACIÓN

Artículo 2.1.2.2.1.1. Ámbito de aplicación. El presente capítulo se aplica en su primera sección a los artículos 276 y 277 de la Ley 1955 de 2019, y a los artículos 9, 10, 11, 12, 13, 14, 16 y 18 de la Ley 2044 de 2020. La segunda sección se refiere a la cesión a título gratuito o enajenación de bienes fiscales ocupados ilegalmente, en aplicación del artículo 277 de la Ley 1955 de 2019 y los artículos 9, 10, 11, 12, 13, 14, 16 y 18 de la Ley 2044 de 2020. La tercera sección se ocupa de la transferencia de dominio de bienes fiscales entre entidades, en aplicación del artículo 41 de la Ley 1537 de 2012, y del artículo 276 de la Ley 1955 de 2019; la cuarta sección a asuntos relacionados con la licencia de subdivisión, zonas de cesión obligatoria y levantamiento de hipotecas.

(...)

SECCIÓN 2 – TRÁMITE DE CESIÓN GRATUITA Y ENAJENACIÓN DE BIENES FISCALES

(...)

Artículo 2.1.2.2.2.2. Documentación técnica del inmueble.

(...)

Parágrafo. La cesión a título gratuito estará basada en la información que suministre la entidad cedente o la autoridad encargada de la gestión catastral y no se exigirá ni será tenido en cuenta para ningún efecto el avalúo comercial o catastral del inmueble objeto del trámite”. (Subrayado fuera de texto)

En lo relacionado con la regulación contable pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

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

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

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

(...)

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)

La comunicación con radicado N° 20211000112401 del 20 de diciembre de 2021, dirigida a la doctora Clara Margarita Montilla Herrera, Secretaria General del Instituto Nacional de Vías – INVIAS, señala:

“1. Con respecto a la solicitud del numeral 1 de emitir una opinión frente al procedimiento contable previsto por el INVIAS para la identificación y valuación masiva de terrenos que no poseen información registral, catastral o administrativa, el Comité Técnico y de Doctrina Contable de la CGN autoriza, para la determinación de los saldos iniciales de los bienes de uso público bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el uso de valuaciones masivas de terrenos relacionados con bienes de uso público a partir del uso de valores de referencia cuyas estimaciones se aproximen al costo o costo de reposición de dichos terrenos a una fecha determinada. Esto únicamente para los casos en los que no se cuente con información para determinar el costo de los terrenos a fin de hacer la separación del bien de uso público con el que se relacionan”.

CONCLUSIONES

1. ¿Es posible aplicar el Decreto 523 de 2021 para efectuar el reconocimiento inicial de los bienes que no se encuentran registrados en los estados financieros del Ministerio de Transporte y su posterior transferencia a la entidad que los solicita?

De conformidad con 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. Por lo tanto, la CGN no tiene competencia para pronunciarse respecto de temas relacionados con el

saneamiento predial y la transferencia de bienes inmuebles fiscales, según lo dispuesto en el Decreto 523 de 2021, dado que el artículo 2.1.2.2.1.1. indica que la segunda sección, de la cual hace parte el parágrafo sobre el que consulta, aplica para la cesión a título gratuito o enajenación de bienes fiscales ocupados ilegalmente.

Adicionalmente, como el Decreto de referencia no forma parte del Régimen de Contabilidad Pública, no es correcto utilizarlo para el reconocimiento inicial de los bienes que no se encuentran registrados en los estados financieros del Ministerio de Transporte ni para su posterior transferencia a la entidad que los solicita.

2. ¿Es viable que el Ministerio de Transporte pueda incorporar en los estados financieros los bienes inmuebles hallados a nombre de una entidad liquidada, usando como costo, los valores históricos que aparecen en las matrículas inmobiliarias y/o en las escrituras de adquisición? o, en ausencia del costo, ¿cuál otro valor se podría asignar?

De conformidad con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo 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.

Asimismo, el Marco Conceptual indica que el control implica, entre otras cosas, la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle. Para determinar si una entidad tiene control sobre un recurso, se deben tener en cuenta algunos aspectos como la titularidad legal, los riesgos significativos que se asumen, 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 es suficiente para que se cumplan las condiciones de control.

Aunado a lo anterior, las leyes y decretos citados en las consideraciones establecen los destinatarios de los bienes de las entidades liquidadas sobre los cuales consulta, indicando que algunos bienes debían ser transferidos a Invías y otros al Ministerio. Esta normativa debe ser tenida en cuenta por el Ministerio para determinar cuál entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los activos, y asume los riesgos significativos inherentes a estos desde el momento de la liquidación de las entidades.

Así las cosas, al cumplir la definición de activo, los inmuebles deben ser incorporados en los estados financieros de la entidad que corresponda (Ministerio o Invías) 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, 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, esta Norma 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 la información suministrada, los activos no han sido reconocidos en los estados financieros, la corrección de este error deberá realizarse mediante la afectación de las cuentas del activo impactadas por el mismo, cuya contrapartida será la subcuenta que corresponda de 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 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, se 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.

Ahora bien, con respecto a la medición de los bienes inmuebles, el Ministerio de Transporte o el Invías podrá utilizar valuaciones masivas de terrenos a partir del uso de valores de referencia, cuyas estimaciones se aproximen al costo o costo de reposición de dichos terrenos a una fecha determinada. Lo anterior, conforme a la metodología a la que se refiere la comunicación con radicado No. 20211000112401 del 20 de diciembre de 2021, citada en las consideraciones.

Posteriormente, cuando el Ministerio, con base en las disposiciones legales vigentes, entregue los bienes a otra entidad, dará de baja en cuentas el bien por el valor en libros y reconocerá un gasto por transferencias.

CONCEPTO No. 20221100054331 DEL 10-08-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Registro contable que debe efectuarse cuando las multas y sanciones impuestas por la Contraloría General del Departamento del Magdalena, se reconocen en la contabilidad del Fondo de Bienestar Social y Escuela de Formación de Estudios Fiscales.

Doctora
MICHELLY NARVÁEZ ROSADO
Profesional Universitario
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° 20220010029742 del 23 de junio del 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El registro contable que la Contraloría del Magdalena tendrá que realizar para reconocer las multas y sanciones de periodos anteriores, reconocidas por el Fondo de Bienestar Social, deberá afectar la cuenta 3109 - Resultados de Ejercicios Anteriores y así mismo el Fondo de Bienestar tendrá que eliminar las cuentas por cobrar reconocidas por este concepto y afectar la misma cuenta?”

CONSIDERACIONES

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

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA.

4.1. Características fundamentales

Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

21. La información financiera de propósito general puede estar expresada inadecuadamente cuando, por ejemplo, a) se presenta de manera dispersa o utilizando un lenguaje poco claro; b) se agregan inapropiadamente partidas, transacciones u otros sucesos diferentes; c) se desagregan inapropiadamente partidas, transacciones u otros sucesos similares; y d) se oculta información material dentro de información no significativa y los usuarios no pueden determinar qué parte de esta información es material.

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado.

25. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera de propósito general; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que esta se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Una descripción neutral se apoya en la prudencia, la cual se ejerce cuando se actúa con cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. Esto contribuye a que los elementos de los estados financieros no estén sobrestimados ni subestimados y, en consecuencia, la información financiera de propósito general no induzca a decisiones sesgadas.

26. Una descripción libre de error significativo es aquella en la que no hay errores u omisiones materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y en la que el proceso para producir la información se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos". (Subrayado fuera de texto)

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

“4. 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.

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)

Mediante el radicado 20221100047501 del 17 de junio de 2022, la CGN se pronunció sobre el reconocimiento contable de las multas impuestas por la Contraloría General del Departamento del Magdalena, a favor del Fondo de Bienestar Social y Escuela de Formación de Estudios Fiscales, así:

“La Contraloría General del Departamento del Magdalena como entidad encargada de imponer, recaudar y ejercer la jurisdicción coactiva de las sanciones pecuniarias, así como de llevar el registro público de estas, debe reconocer el derecho y el ingreso por concepto de multas y sanciones, por lo tanto, con la resolución que imponga la multa debitará la subcuenta 131102-Multas y sanciones de

la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditará la subcuenta 411002-Multas y sanciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Una vez la contraloría recaude los recursos debitará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y acreditará la subcuenta 131102-Multas y sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con base en lo recaudo, la contraloría registrará la obligación de trasladar los recursos al Fondo de Bienestar Social y Escuela de Formación de Estudios Fiscales, 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, el fondo registrará los recursos a su favor mediante 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 traslado de los recursos al fondo, la contraloría debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO. Por su parte, el fondo 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". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye:

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para las Entidades de Gobierno establece que la información financiera es útil a los usuarios cuando en su preparación y presentación se atienden las características cualitativas fundamentales de Relevancia y Representación fiel. 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. Por su parte, existe Representación fiel, si la información es completa, neutral y libre de error significativo.

Teniendo en cuenta que la Contraloría General del Departamento del Magdalena y el Fondo de Bienestar Social y Escuela de Formación de Estudios Fiscales no efectuaron correctamente los registros contables indicados en el Radicado 20221100047501, sobre el saldo pendiente de recaudo por concepto de multas y sanciones deben corregir el error en el periodo actual, sea o no material, a fin de que la información financiera cumpla con las características cualitativas fundamentales de Relevancia y Representación fiel.

Con respecto a los saldos pendientes de recaudo por concepto de multas y sanciones, la Contraloría General del Departamento del Magdalena debitará la subcuenta 131102-Multas y sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditará la subcuenta que

corresponda de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES. Por su parte, el Fondo de Bienestar Social y Escuela de Formación de Estudios Fiscales debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditará la subcuenta 131102-Multas y Sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con el recaudo de los recursos, la Contraloría General del Departamento del Magdalena debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 131102-Multas y sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS. Adicionalmente, con el recaudo de los recursos reconocerá la obligación con el Fondo de Bienestar Social y Escuela de Formación de Estudios Fiscales 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, el Fondo registrará los recursos a su favor mediante 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 traslado de los recursos al Fondo de Bienestar Social y Escuela de Formación de Estudios Fiscales, la Contraloría General del Departamento del Magdalena debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, el Fondo de Bienestar Social y Escuela de Formación de Estudios Fiscales 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.

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

CONCEPTO No. 20221100056421 DEL 25-08-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Inversiones en controladas Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las inversiones en controladas medidas con posterioridad al método de participación patrimonial, cuando la entidad controlada tiene un patrimonio negativo. Reconocimiento contable del deterioro de valor de las inversiones en controladas.

Doctora
YOLANDA LOZANO REYES
Contratista Profesional en Contabilidad
Municipio 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° 20220010033872 del 21 de julio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES


En la consulta se señala:

“El Municipio de Bucaramanga con NIT 890.201.222-0 y código CGN 210168001, posee inversiones en Controladas en METROLINEA S.A. (Transporte Masivo de Pasajeros) por 11.473.651 acciones y porcentaje de participación accionaria del 89,66%. Dichas inversiones se deben actualizar por el método de participación patrimonial con variación en el resultado o en las demás partidas patrimoniales según estados financieros de la Controlada.

Los estados Financieros de Metrolínea tienen un patrimonio negativo a Diciembre 31 de 2021 los cuales adjunto para su verificación.

Por lo anterior, solicitamos nos orienten si existe un procedimiento o un concepto técnico para poder registrar o actualizar las inversiones cuando hay un patrimonio negativo en esta entidad y el registro de su deterioro”.

En la sección del patrimonio del estado de situación financiera de Metrolínea S.A. se reflejan las siguientes variaciones:

 METROLINEA S.A. EN ACUERDO DE REESTRUCTURACION ESTADO DE SITUACION FINANCIERA COMPARATIVO BAJO NUEVO MARCO NORMATIVO NIIF Periodos contables terminados 31/12/2021 y 31/12/2020 Cifras en pesos colombianos				
	2021	2020	VARIACION	%
PATRIMONIO	- 103,435,488,103	- 91,004,332,937	- 12,431,155,166	13.66%
Patrimonio institucional (Nota 8)	- 103,435,488,103	- 91,004,332,937	- 12,431,155,166	13.66%
Capital suscrito y pagado	12,796,646,300	12,796,646,300	0	0.00%
Reserva Legal	801,598,448	801,598,448	0	0.00%
Otras Reservas	68,664,342	68,664,342	0	0.00%
Resultados del ejercicio	1,505,636,077	- 102,850,982,662	104,356,618,739	-101.46%
Resultados de ejercicios anteriores	- 118,608,033,270	- 1,820,259,365	- 116,787,773,905	6416.00%

CONSIDERACIONES

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

“6.3.5. Bases de medición de activos

(...)

6.3.5.5. Valor de mercado

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

6.3.5.6. Valor en uso

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

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

“5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

(...)

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 incrementa o disminuye 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 originan 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.

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, afectando el patrimonio.

(...)

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.

(...)

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.

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

(...)

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.

(...)

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.

(...)

19.4. Medición del valor recuperable

(...)

15. Para comprobar el deterioro del valor del activo, la entidad estimará el valor recuperable, el cual corresponde al mayor entre el valor de mercado menos los costos de disposición y el valor en uso.

16. No siempre será necesario determinar el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. Si cualquiera de esos valores excede el valor en libros del activo, no habrá deterioro del valor y no será necesario estimar el otro valor.

17. 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.

(...)

19.5. Medición del deterioro del valor de los activos

19.5.1. Activos individualmente considerados

32. El valor en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su valor recuperable cuando este último sea inferior al valor en libros. Esa reducción será una pérdida por deterioro del valor que se reconocerá como gasto en el resultado del periodo.

33. 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 valor en libros revisado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye:

El municipio de Bucaramanga, como entidad controladora, medirá posteriormente la inversión en Metrolínea por el método de participación patrimonial. De acuerdo con este método, la inversión incrementa o disminuye en relación con:

- La participación que al municipio de Bucaramanga le corresponde sobre los resultados del periodo de la controlada, afectando al mismo tiempo el ingreso o gasto en el resultado del periodo. Por lo tanto, los efectos de los resultados del periodo de la controlada se deben registrar de la siguiente manera:

Si corresponde a un aumento en el valor de la inversión y está relacionado con las utilidades de la controlada, el municipio de Bucaramanga debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1227-INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4811-GANANCIAS POR LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL DE INVERSIONES EN CONTROLADAS, previa disminución de la pérdida si existe.

Si corresponde a una disminución en el valor de la inversión y está relacionada con las pérdidas de la controlada, el municipio de Bucaramanga debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5811-PÉRDIDAS POR LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL DE INVERSIONES EN CONTROLADAS, previa disminución de la ganancia si existe, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1227-INVERSIONES EN CONTROLADAS CONTABILIZADAS POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL.

- La participación que al municipio de Bucaramanga le corresponde sobre 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, después de la fecha de adquisición de la inversión, afectando al mismo tiempo el patrimonio.

Cuando el valor de la participación del municipio de Bucaramanga en las pérdidas o en las variaciones patrimoniales negativas de la controlada iguale o supere el valor en libros de la inversión, la entidad no debe reconocer el valor de las pérdidas o variaciones patrimoniales negativas adicionales. Es decir, el municipio de Bucaramanga debe reconocer su participación en las pérdidas o variaciones patrimoniales negativas hasta que el valor en libros de la inversión llegue a cero.

El municipio de Bucaramanga mantendrá reconocida la inversión con un valor en libros de cero, hasta el momento en que la controlada presente utilidades o variaciones patrimoniales positivas, caso en el cual volverá a reconocer su participación en esas utilidades o variaciones patrimoniales después de que su participación en las mismas iguale a su participación en las pérdidas o variaciones patrimoniales negativas no reconocidas. En consecuencia, el municipio de Bucaramanga debe monitorear su participación en la controlada, a fin de que identifique el momento en el cual puede empezar a incrementar el valor en libros de la inversión.

Ahora bien, la Norma de inversiones en controladas establece que, por lo menos, al final del periodo contable se debe verificar si existen indicios de deterioro de las inversiones en controladas y, de ser 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. Por lo tanto, el municipio de Bucaramanga reconocerá una pérdida por deterioro cuando el valor en libros de la inversión en la controlada supere su valor recuperable, mediante un débito en la subcuenta 534605-En controladas contabilizadas por el método de participación patrimonial de la cuenta 5346-DETERIORO DE INVERSIONES y un crédito en la subcuenta 128044-Inversiones en controladas contabilizadas por el método de participación patrimonial de la cuenta 1280-DETERIORO ACUMULADO DE INVERSIONES (CR).

CONCEPTO No. 20221100056541 DEL 29-08-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual
	SUBTEMA	Hallazgo de la Contraloría de Bogotá frente al principio de Devengo

Doctora
BIBIANA GUERRERO PEÑARETTE
Subdirectora Administrativa y Financiera
Secretaría Distrital de Desarrollo Económico
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° 20220010035772 del 1 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta menciona:

“La Contraloría de Bogotá en el informe de Auditoría de Regularidad a los Estados Financieros de la Secretaría Distrital de Desarrollo Económico (SDDE), con corte al 31 de diciembre de 2021, indicó; entre otros, lo siguiente:

Al analizar los hechos económicos, se evidencia que la factura No. 1983 del 29 de julio de 2021, el valor de \$6.784.500, no está causada correctamente. El registro contable en el libro auxiliar ‘Otros gastos de personal diversos’, cuenta 510890 muestra contablemente que el ente auditado lo registra en sus libros hasta el día 4 de agosto de 2021, es decir, después del cierre mensual (...)

Lo anterior, contraviene el principio de contabilidad de Devengo señalado en el numeral 5 párrafo 39 del Marco Conceptual para la Preparación Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno Marco Conceptual, Versión 2015.02 (...)

Al desconocer esta norma, general inconsistencias financieras, económicas y fiscales, determinan riesgo inherente frente al patrimonio del ente auditado

Para el reconocimiento de las diferentes transacciones u operaciones, la SDDE tiene en cuenta el principio de causación, los soportes documentales, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y las políticas contables de la Entidad Contable Pública Bogotá D.C. En este sentido se precisa que, para el caso señalado por el ente de control, la factura No. 1983 del 29 de julio de 2021 fue contabilizada el 4 de agosto de 2021, fecha en la que el supervisor dio su visto bueno y respectivo

aval para pago por parte de la SDDE, de acuerdo con el Manual de Contratación y Supervisión de la Entidad.

De acuerdo con lo anterior, solicitamos muy amablemente un concepto en relación con la aplicación del principio de causación por parte de la SDDE, para efectos de dirimir las diferencias conceptuales con el Ente de Control y establecer las respectivas acciones de mejora, en el evento de que haya lugar a ellas”.

CONSIDERACIONES

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

86. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

87. Las obligaciones derivadas de contratos sin ejecutar no se reconocen como pasivos, dado que la obligación presente surge y, por ende, se reconoce en el momento en que el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor tiene el derecho a exigir el pago.” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con el principio de Devengo, establecido 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, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

Así mismo, el mencionado Marco Conceptual define los pasivos como 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. Por lo tanto, un pasivo se reconoce en el momento en que el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor tiene el derecho a exigir el pago.

Por lo anterior, si bien los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, es preciso señalar que sobre los mismos es necesario determinar si corresponden a un pasivo para la entidad, con independencia del momento en que se emita la factura, toda vez que pueden existir obligaciones sin que exista una factura, o aun habiendo emitido una factura no se hayan recibido los bienes o servicios pactados, que den origen al pasivo.

CONCEPTO No. 20221100056911 DEL 31-08-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Propiedades, planta y equipo Ingresos de transacciones sin contraprestación Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Depreciación de los bienes muebles cuando se encuentran en bodega. Reconocimiento de ingresos y derechos cuando son recaudados a través de la caja. Reconocimiento de las obligaciones por prestación de servicios sin soporte idóneo.

Doctor
ALDEMAR YAQUENO RODRÍGUEZ
Profesional Especializado
Departamento de Nariño
San Juan de Pasto, Nariño

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010034242 del 25 de julio de 2022, 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.

Pregunta 1. ¿En qué momento inicia la depreciación de bienes de propiedad, planta y equipo que se encuentran en bodega y estando disponibles para su uso, no se encuentran operando en la forma prevista por la administración? Según los siguientes casos; la pregunta se realiza debido a que según validador de la CGN CHIP, presenta el siguiente mensaje de alerta:

En el formulario CGN2015_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS_CONVERGENCIA la depreciación más el deterioro de propiedades de planta y equipo no debe ser mayor al valor del activo objeto de depreciación - Revisar las cuentas 1.6.85.05+1.6.95.09<=1.6.60 para el saldo inicial.

Caso número uno: Se compra un bien de propiedad planta y equipo el cual tiene entrada a almacén a bodega, el bien se encuentra en perfectas condiciones para operar y dicho bien no ha salido al

servicio, cual es el proceso, procedimiento y el registro contable que debe realizarse; en caso de que el bien deba depreciarse. (...)

Caso número dos: Un bien de propiedad planta y equipo el cual estaba en servicio y el responsable de su custodia lo devuelve porque manifiesta no necesitarlo, el bien regresa a almacén a bodega; el bien se encuentra en bodega en perfectas condiciones para operar sin ser utilizado, cual es el proceso, procedimiento y el registro contable que debe realizarse; en caso de que el bien deba depreciarse.

(...)

Caso número tres: Un bien de propiedad planta y equipo el cual estaba en servicio y el responsable de su custodia lo devuelve porque manifiesta que dicho bien necesita mantenimiento, lo recibe almacén en su bodega, con el fin de que le realicen el mantenimiento preventivo y correctivo, para volverlo a utilizarlo; durante este mantenimiento transcurren tres meses; cual es el proceso, procedimiento y el registro contable que debe realizarse; en caso de que el bien deba depreciarse.

(...)

Caso número cuatro: Si el bien estando en bodega debe depreciarse porque razón el validador del CHIP no realiza la comparación de las cuentas 1660 y 163502 menos las cuentas 1685 y 1695; tal como se demuestra a continuación.

En el formulario CGN2015_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS_CONVERGENCIA la depreciación más el deterioro de propiedades de planta y equipo no debe ser mayor al valor del activo objeto de depreciación - Revisar las cuentas $1.6.85.05+1.6.95.09 \leq 1.6.60$ para el saldo inicial.

2.Cuál es la forma de contabilizar los ingresos que son recibidos y recaudados por caja entre los cuales tenemos los impuestos de Estampilla Pro Desarrollo, Estampilla Pro Cultura, Pasaportes, entre otros; estos recaudos se realizan al instante, por tal razón solicitamos comedidamente se nos informe el proceso y/o procedimiento de Causación que el Departamento de Nariño debe implementar para los recaudos en caja de los cuales no se tiene una probabilidad real de recaudo.

La única probabilidad de recaudo que tiene es la que se estimó en la aprobación del presupuesto Departamental de Nariño; ejemplo para impuesto de registro según ordenanza fueron aprobados en el presupuesto de ingresos la suma de \$12.000.000.000 doce mil millones; es viable tomar este supuesto y realizar la casación (sic) al inicio de año, ya que el ingreso real no depende de las acciones que realice la entidad, ni se tiene certeza de los deferentes actos que necesitara la comunidad (...).

(...) el impuesto se contabiliza cuando existe la constancia o recibo de pago del impuesto, es viable en el mismo instante que se recauda, se realice la casación (sic) o devengo o bajo que otro proceso y procedimiento debemos causar dicho impuesto; o por el contrario no se debería recaudar por ser un impuesto de caja ¿para lo cual que asientos contables debería quedaría para este caso?

(...)

3. La Gobernación de Nariño Celebro contrato N° 1841 de 2018 cuyo objeto fue: “CONSULTORIA PARA EL SANEAMIENTO CONTABLE EN LA GOBERNACION DE NARIÑO DE QUE TRATA EL ARTICULO 355 DE LA LEY 1819 DE 2016 Y CONFORMIDAD CON LA NORMATIVIDAD EXPEDIDA POR LA CONTADURIA GENERAL DE LA NACION” con el Grupo Fianza S.A.S, mediante la modalidad de contratación de mínima cuantía.

(...)

- El Departamento Administrativo de Contratación (DAC) adelanto proceso de incumplimiento del contrato de Consultoría N°1841-2018, proceso que se estimó como un incumplimiento parcial por parte de GRUPO FIANZA S.A.S. resuelto mediante resolución 055 del 19 de agosto de 2021 y Resolución 058 del 26 de agosto de 2021.

- En atención al resultado del proceso adelantado por el departamento administrativo de contratación, la secretaria de hacienda del Departamento de Nariño emite Resolución N°996 del 15 de diciembre de 2021 para proceder con el pago reconocido a favor del Grupo Fianza S.A.S. en el proceso adelantado por presunto incumplimiento.

- El contratista radico documentos para tramitar pago en el mes de noviembre de 2021, documentos que fueron rechazados debido a que NO se presentó la factura de conformidad a lo resuelto en la Resolución 055 del 19 de agosto de 2021 que en su artículo tercero establece:

‘ARTICULO TERCERO. - IMPONER a GRUPO FIANZA SAS, identificado con NIT. 900561666-6, la suma (...) a título de amortización del anticipo por las razones expuestas en la parte motiva del presente acto administrativo.

Lo anterior de conformidad a que las sumas adeudadas por el contratista al Departamento de Nariño y viceversa, fueron compensadas de la siguiente forma:

(...)

En este sentido el contratista GRUPO FIANZA SAS. Debe facturar por valor de \$224.532.000 en donde está incluido el valor de la amortización del anticipo como lo establece las resoluciones anteriormente anunciadas.

- La oficina de Contabilidad, como supervisión del contrato se encuentra preocupada, ya que en varias ocasiones en las cuales se ha logrado reunir con su despacho y con el comité de conciliación no se ha llegado a un consenso referente al pago que ordena la resolución 055 del 19 de agosto de 2021, motivo por el cual se mira en la necesidad de acudir a ustedes con el fin de que se estudie y se emita un concepto sobre la viabilidad del asunto en relación.

El contratista ya fue informado de lo acontecido y ha hecho caso omiso, en la corrección y presentación de factura electrónica, se solicita a la Oficina Jurídica, se analice y estudie la viabilidad de las siguientes propuestas por parte de la Oficina de Contabilidad:

Teniendo en cuenta que el contratista ya fue informado y ha hecho caso omiso, en la corrección de la factura, se solicita a la Contaduría General de la Nación, se analice y se conceptualice las siguientes propuestas por parte de la Oficina de Contabilidad, en relación de la contabilización de la acusación para el pago de lo de lo reconocido en la resolución 055 del 19 de agosto de 2021.

(...)”.

CONSIDERACIONES

La Ley 223 de 1995, en el capítulo XII Impuesto de registro, dispone:

“ARTÍCULO 226. HECHO GENERADOR. Está constituido por la inscripción de actos, contratos o negocios jurídicos documentales en los cuales sean parte o beneficiarios los particulares y que, de conformidad con las disposiciones legales, deban registrarse en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos o en las Cámaras de Comercio.

Cuando un acto, contrato o negocio jurídico deba registrarse tanto en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos como en la Cámara de Comercio, el impuesto se generará solamente en la instancia de inscripción en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos.

(...)

ARTÍCULO 227. SUJETOS PASIVOS. Son sujetos pasivos los particulares contratantes y los particulares beneficiarios del acto o providencia sometida a registro. Los sujetos pasivos pagarán el impuesto por partes iguales, salvo manifestación expresa de los mismos en otro sentido.

ARTÍCULO 228. CAUSACIÓN. El impuesto se causa en el momento de la solicitud de inscripción en el registro, de conformidad con lo establecido en el artículo 232 de esta Ley.

Cuando un contrato accesorio se haga constar conjuntamente con un contrato principal, el impuesto se causará solamente en relación con este último.

El funcionario competente no podrá realizar el registro si la solicitud no se ha acompañado de la constancia o recibo de pago del impuesto.

(...)

ARTÍCULO 233. LIQUIDACIÓN Y RECAUDO DEL IMPUESTO. Las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos y las Cámaras de Comercio serán responsables de realizar la liquidación y recaudo del impuesto. Estas entidades estarán obligadas a presentar declaración ante la autoridad competente del departamento, dentro de los quince primeros días calendario de cada mes y a girar, dentro del mismo plazo, los dineros recaudados en el mes anterior por concepto del impuesto.

Alternativamente, los departamentos podrán asumir la liquidación y recaudo del impuesto, a través de las autoridades competentes de la administración fiscal departamental o de las instituciones financieras que las mismas autoricen para tal fin.

Los departamentos podrán asumir la liquidación y el recaudo del impuesto a través de sistemas mixtos en los que participen las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos y/o las Cámaras de Comercio y/o las Tesorerías Municipales.

(...)

ARTÍCULO 235. ADMINISTRACIÓN Y CONTROL. La administración del impuesto, incluyendo los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones y discusión, corresponde a los organismos departamentales competentes para la administración fiscal. Los departamentos aplicarán en la determinación oficial, discusión y cobro del impuesto los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional. El régimen sancionatorio el procedimiento para la aplicación del mismo previstos en el Estatuto Tributario se aplicará en lo pertinente al impuesto de registro”.

Adicionalmente, el Decreto 650 de 1996, por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 223 de 1995, establece:

“Artículo 2°. Causación y pago. El impuesto se causa en el momento de la solicitud y se paga por una sola vez por cada acto, contrato o negocio jurídico sujeto a registro.

Cuando un mismo documento contenga diferentes actos sujetos a registro, el impuesto se liquidará sobre cada uno de ellos, aplicando la base gravable y tarifa establecidas en la ley. Parágrafo. No podrá efectuarse el registro si la solicitud no se ha acompañado de la constancia o recibo de pago del impuesto. Cuando se trate de actos, contratos o negocios jurídicos entre entidades públicas, dicho requisito no será necesario.

(...)

Artículo 11. Liquidación y recaudo del impuesto. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 233 de la Ley 223 de 1995, los departamentos deben elegir entre el sistema de liquidación y recaudo del impuesto de registro por las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos y las Cámaras de Comercio, de un lado, y el sistema de liquidación y recaudo por el Departamento, de otro. En los actos administrativos de los respectivos departamentos deberá precisarse el sistema elegido.

Los departamentos que en la actualidad estén utilizando los dos sistemas, deberán tomar inmediatamente, las medidas conducentes para ajustarse a lo dispuesto en el inciso anterior.

Cuando corresponda a las Cámaras de Comercio y Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos realizar la liquidación y recaudo del impuesto de registro, su actuación se surtirá utilizando los recursos humanos y técnicos, incluidos los equipos y papelería, que ellas determinen.

Cuando los departamentos decidan asumir la liquidación y recaudo del impuesto, a través de las autoridades competentes de la administración fiscal departamental o de las instituciones financieras que las mismas autoricen mediante convenio para tal fin, las Cámaras de Comercio y Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos quedan automáticamente relevadas, frente al respectivo departamento, de las obligaciones de liquidación, recaudo, declaración y demás, salvo en lo relativo a la exigencia del comprobante de pago del impuesto, requisito indispensable para que proceda el registro.

Artículo 12. Declaración y pago. Las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos y las Cámaras de Comercio que, de conformidad con los actos administrativos expedidos por las corporaciones o autoridades competentes departamentales, sean responsables de liquidar y recaudar el impuesto de registro, declararán y pagarán el impuesto recaudado en el mes anterior, ante el departamento en el que se encuentren ubicadas, dentro de los quince (15) primeros días calendario de cada mes.

El valor recaudado mensualmente por concepto del impuesto y de la sanción por mora en el registro, que según declaración, resulte a cargo de las entidades recaudadoras de que trata este artículo, será consignado a favor de las respectivas entidades territoriales directamente en las tesorerías departamentales o en las entidades financieras autorizadas”.

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

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

(...)

6.1.2. Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

68. Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía o fecha de vencimiento.

69. Una obligación de origen legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal”.

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, disponen:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

(...)

10.3. Medición posterior

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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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.

5. Los anticipos por impuestos y las retenciones en la fuente se reconocerán como pasivo hasta cuando tenga lugar la liquidación del impuesto.

1.2.2. Medición

6. Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizada según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2021, describe la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA de la siguiente manera:

“Representa el valor de los bienes muebles nuevos, adquiridos a cualquier título, los cuales se espera serán usados por la entidad durante más de 12 meses para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos. En esta cuenta no deben registrarse los bienes que se retiran del servicio de manera temporal o definitiva” (Subrayado fuera de texto).

Además, establece que la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA se debita con “1- El costo de los bienes muebles adquiridos, y 2- El valor de los bienes muebles recibidos en una transacción sin contraprestación”.

Adicionalmente, el mencionado CGC 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”. Esta cuenta se debita con: “1- El valor de las propiedades, planta y equipo que se trasladen del activo correspondiente, y 2- El valor de las propiedades, planta y equipo recibidas en una transacción sin contraprestación”.

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

“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.

(...)

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).

CONCLUSIONES

De conformidad a las consideraciones expuestas, se da respuesta a su consulta:

I. Depreciación de los bienes muebles cuando se encuentran en bodega

Los bienes muebles clasificados como propiedades, planta y equipo, posterior a su reconocimiento, se miden por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio, que 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.

Los bienes que se encuentran disponibles para su uso y cumplen con las condiciones para operar, que por diferentes circunstancias no han entrado en operación y se encuentran en bodega, son objeto de depreciación, por lo que, la administración de la entidad deberá efectuar los cálculos correspondientes. Lo anterior, salvo que el método de depreciación definido por la entidad esté en función del uso, esto es, por unidades producidas, kilómetros recorridos u otros; en estos casos podrían existir periodos en los que no haya cargo de depreciación cuando no tenga lugar ninguna actividad o uso del bien.

La depreciación cesará únicamente con la baja en cuentas del activo o cuando su valor residual supere su valor en libros, por lo que, si el bien se encuentra sin utilizar, se ha retirado del uso activo o está siendo objeto de operaciones de reparación y mantenimiento, no cesará la estimación de la depreciación.

a. Caso número uno: adquisición de bienes que ingresan a bodega

Cuando se adquiera un equipo médico y este sea ingresado a bodega, se reconocerá en la subcuenta 163502-Equipo médico y científico de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA.

La depreciación y deterioro se reconocerán en la subcuenta 168513-Bienes muebles en bodega de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y en la subcuenta 169523-Bienes muebles en bodega de la 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

b. Caso dos: traslado de un bien en servicio a bodega

Cuando los equipos médicos dejen de ser objeto de uso por la entidad se reclasificarán de la subcuenta respectiva de la cuenta 1660-EQUIPO MÉDICO Y CIENTÍFICO a la subcuenta 163708-Equipo médico y científico de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS.

Al realizar la anterior reclasificación, se trasladará la depreciación y deterioro asociado a estos bienes debitando la subcuenta 168505-Equipo médico y científico de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y la subcuenta 169509-Equipo médico y científico de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta 168515-Propiedades, planta y equipo no explotados de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y la subcuenta 169525-Propiedades, planta y equipo no explotados de la 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

c. Caso número tres: bienes en servicio llevados a mantenimiento

Cuando los equipos médicos ingresen a mantenimiento, la entidad reconocerá un débito en la subcuenta 163606-Equipo médico y científico de la cuenta 1636-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1660-EQUIPO MÉDICO Y CIENTÍFICO.

Al realizar la anterior reclasificación, se trasladará la depreciación y deterioro asociado a estos bienes debitando la subcuenta 168505-Equipo médico y científico de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y la subcuenta 169509-Equipo médico y científico de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta 168514 Propiedades, planta y equipo en mantenimiento de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y la subcuenta 169524 Propiedades, planta y equipo en mantenimiento de la 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

d. Caso número cuatro: error en saldos reportados en el CHIP

Sobre los errores que se generan en el validador del CHIP, en las cuentas de propiedades, planta y equipo, la entidad deberá revisar los registros contables efectuados siguiendo los lineamientos

señalados en los párrafos anteriores. Si, posterior a ello, continua el error en la transmisión la administración deberá contactar al asesor del área encargada.

II. Reconocimiento de ingresos y derechos

De conformidad con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, 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 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.

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. Por su parte, 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, y adicionalmente la entidad ha evaluado que es probable que la entrada de recursos ocurra. En el caso de los ingresos por impuestos, estos se reconocen 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.

En consecuencia, los recaudos recibidos en la caja se reconocerán como ingresos y derechos en la medida que se cumplan los criterios de reconocimiento, para lo cual, la entidad deberá estructurar un procedimiento asociado a las operaciones de caja que garantice el oportuno registro de los hechos económicos.

a. Soporte contable registro de ingresos

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 con lo mencionado y teniendo en cuenta la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable descrita en las consideraciones.

b. Reconocimiento del impuesto de registro

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 asimilados.

En consecuencia, no es correcto realizar el registro contable del impuesto de registro con base en la estimación de la aprobación del presupuesto departamental de Nariño.

El reconocimiento de los ingresos por concepto de impuesto de registro se realizará cuando surja el derecho de cobro originado en la declaración tributaria que liquide la obligación.

III. Reconocimiento de las obligaciones por prestación de servicios

Tal como se indicó en párrafos anteriores, 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 del Marco Normativo 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.

Por lo anterior, 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 del pasivo y el gasto, independientemente de las inconsistencias presentadas en los documentos entregadas por el proveedor.

CONCEPTO No. 20221100057191 DEL 02-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Procedimiento para la evaluación del control interno contable.
	SUBTEMA	Determinación del valor fiable para terrenos y edificaciones en áreas protegidas.

Doctora
LUZ MYRIAM ENRÍQUEZ GUÁVITA
Coordinadora Administrativa y Financiera PNN
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° 20220010034252 del 25 de julio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La entidad en saldos iniciales utilizo las alternativas dispuestas en el instructivo 002 de 2015 para el reconocimiento de sus edificaciones. Sin embargo, y en línea con el marco legal expuesto anteriormente para la Entidad no es posible encontrar un valor que represente una medición fiable de algunos casos de terrenos sobre los que se encuentran edificaciones en las áreas protegidas.

Acorde a lo revisado por la Oficina Asesora Jurídica de la entidad en ésta vigencia respecto a esos casos específicos ‘el Grupo de Predios de la Oficina Asesora Jurídica no es el área competente para adelantar un análisis de viabilidad de terrenos, ya que, no cuenta con el personal calificado para ejecutar dicha labor, toda vez que, la entidad idónea para realizar esta tarea es el Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC)’; No obstante esta alternativa representa flujo de recursos significativo para la entidad.

Y tal como lo establece el Marco Conceptual en reconocimiento de los elementos de los Estados Financieros ‘La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. En ocasiones, la medición requiere un 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’.

Es decir, que como a la entidad no le es posible determinar una medición fiable sobre los terrenos sobre los que se construyen edificaciones al interior del Sistema Nacional de Áreas Protegidas no podría reconocerlos en sus Estados Financieros (los terrenos). Para el caso de las edificaciones las reconoció en línea con el instructivo 002 de 2015 para el ejercicio de saldos iniciales y al costo de su medición inicial para las nuevas edificaciones durante el periodo de aplicación de acuerdo con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por lo anterior, nos permitimos preguntar:

1. ¿Se deberían reconocer contablemente los terrenos que se encuentran dentro del Sistema de Áreas Protegidas de Parques Nacionales Naturales de Colombia, aunque no tengan medición fiable?
2. ¿Se deberían reconocer contablemente los terrenos que se encuentran dentro del Sistema de Áreas Protegidas de Parques Nacionales Naturales de Colombia sobre los que se construyen edificaciones, aunque no tengan medición fiable? En este caso, ¿se debería separar el valor del terreno y de las edificaciones o únicamente se reconocería el valor de la edificación?”

CONSIDERACIONES

El Decreto 846 de 2021, por el cual se modifica la estructura del Instituto Geográfico Agustín Codazzi, establece:

“Artículo 3°. Objetivos. El Instituto Geográfico Agustín Codazzi tiene como objetivos cumplir el mandato constitucional referente a la elaboración y actualización del mapa oficial de la República de Colombia, ejercer como máxima autoridad catastral nacional, formular y ejecutar políticas y planes del Gobierno nacional en materia de cartografía, agrología, catastro, geodesia y geografía, mediante la producción, análisis y divulgación de información con el fin de apoyar los procesos de planificación y ordenamiento territorial. Así mismo, prestará por excepción el servicio público de catastro, en ausencia de gestores catastrales habilitados.

Artículo 4°. Funciones del Instituto. El Instituto Geográfico Agustín Codazzi tendrá las siguientes funciones:

1. Ejercer como autoridad en materia geográfica, geodésica, cartográfica, catastral y agroológica nacional.
2. Ejercer la función reguladora y ejecutora en materia de gestión catastral, agrología, cartografía, geografía y geodesia, así como garantizar su adecuado cumplimiento.
3. Elaborar el inventario de la propiedad inmueble con sus atributos físicos, económicos, jurídicos y fiscales en el territorio nacional de acuerdo a su jurisdicción.
4. Prestador por excepción del servicio público de catastro, en el territorio nacional donde no exista un gestor catastral habilitado.

(...)

17. Elaborar avalúos comerciales y administrativos, así como peritazgos y solicitudes de conceptos técnicos en la materia, de conformidad con la normatividad vigente.

18. Avaluar, en última instancia, los bienes inmuebles de interés para el Estado, en los términos en que disponga la Ley” (Subrayado fuera de texto).

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

“6.1.1. Activos

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

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

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

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

(...)

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

6.2.1. Reconocimiento de activos

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

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

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

(...)

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.

16. El uso de estimaciones razonables constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información financiera. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 193 de 2016, señala:

“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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Previo a tratar los temas concernientes al reconocimiento contable de los terrenos gestionados por Parques Nacionales Naturales de Colombia, 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 al grado de fiabilidad sobre los valores asociados a los activos de la entidad ya que esta característica está condicionada a la evaluación objetiva de la normativa jurídica, y ello excede su función normalizadora. Así las cosas, Parques Nacionales Naturales de Colombia, es quien debe adelantar los procesos institucionales o interinstitucionales tendientes a verificar el grado de fiabilidad de las metodologías y valores resultantes en la medición de sus activos.

De acuerdo con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para el reconocimiento de los activos, la entidad debe atender a los siguientes requerimientos: i) control, ii) generación de beneficios económicos o potencial de servicio, iii) que provenga de sucesos pasados, y iv) siempre que pueda medirse fiablemente.

Por otra parte, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores establece que una estimación contable es un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico que no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse, para lo cual deben apoyarse de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. El uso de estimaciones dentro del proceso contable no menoscaba la confiabilidad de la información financiera.

Adicionalmente, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable señala que todos los procesos que se llevan a cabo en la entidad deben trabajar en sinergia y responsabilizarse de suministrar los datos necesarios para alcanzar los objetivos organizacionales, incluidas las dependencias de la entidad que ejecuten procesos diferentes al contable, lo anterior mediante un compromiso institucional plasmado en una política que garantice el adecuado y oportuno flujo de información para reconocer contablemente los hechos económicos con una alta calidad en los registros.

Por lo anterior, se deberán adelantar las actividades correspondientes para gestionar ante la entidad o profesional idóneo, el estudio del valor para cada terreno categorizado como caso especial por PNN, quien determinará con la razonabilidad suficiente si los bienes objeto de consulta pueden medirse con fiabilidad, en tanto que esta cualidad no depende del flujo de recursos disponibles por la entidad para efectuar las mediciones correspondientes.

Consecuentemente, Parques Nacionales Naturales de Colombia deberá reconocer contablemente los terrenos y construcciones sobre los cuales tenga el control y pueda medir de forma fiable, y en caso de que la entidad o el profesional idóneo determine que no se pueda establecer un valor fiable para los terrenos objeto de la presente consulta únicamente serán objeto de revelación en los estados financieros de la entidad.

CONCEPTO No. 20221100057201 DEL 02-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Cuentas contables para el reconocimiento de los ingresos del “Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso”

Doctora
NANCY PATRICIA ARDILA RAMÍREZ
Director Financiero – Secretaría de Hacienda
Municipio de Zipaquirá
Zipaquirá, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010034452 del 26 de julio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita identificar las cuentas contables que deben utilizarse para el registro del ingreso del “Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso”, correspondiente al subsidio de agua potable y saneamiento básico.

CONSIDERACIONES

El Decreto 565 de 1996 por el cual se reglamenta la Ley 142 de 1994, en relación con los Fondos de Solidaridad y Redistribución de Ingresos del orden departamental, municipal y distrital para los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo, decreta:

“CAPITULO II

Naturaleza y Operación de los Fondos de Solidaridad y Redistribución de Ingresos

Artículo 4. Naturaleza de los Fondos de Solidaridad y Redistribución de Ingresos para los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo. Los Fondos de Solidaridad y Redistribución de Ingresos, que de acuerdo con la Ley 142 de 1994 deben constituir los concejos municipales y distritales y las asambleas, serán cuentas especiales dentro de la contabilidad de los municipios, distritos y departamentos, a través de las cuales se contabilizarán exclusivamente los recursos destinados a otorgar subsidios a los servicios públicos domiciliarios.

(...)

Artículo 7. Contabilidad interna. Las entidades prestadoras de los servicios públicos domiciliarios deberán llevar cuentas detalladas de las sumas recaudadas y de las recibidas por transferencias de otras entidades con destino a los Fondos de Solidaridad y Redistribución de Ingresos, y de su aplicación.

(...)

Artículo 10. Transferencias efectivas de las entidades prestadoras de los servicios públicos. Las transferencias efectivas de dinero de las entidades prestadoras de servicios públicos a los Fondos de Solidaridad y Redistribución de Ingresos por concepto de "aportes solidarios" sólo ocurrirán cuando se presenten superávits, después de aplicar internamente los recursos necesarios para otorgar subsidios.

La entidad territorial y la empresa prestadora de servicios públicos definirán el mecanismo más idóneo para garantizar que la transferencia de que trata el inciso anterior se haga efectiva, estableciendo entre otros, los intereses de mora por el no giro oportuno.

(...)

Artículo 12. Responsabilidad del recaudo de los aportes solidarios. El recaudo de los aportes solidarios será responsabilidad de las entidades prestadoras de los servicios públicos en cada municipio, distrito, o departamento. Estas mismas entidades se encargarán de repartir los subsidios y de manejar los recursos de los Fondos de Solidaridad y Redistribución de Ingresos en una cuenta separada, claramente diferenciada del resto de sus ingresos, y con una contabilidad propia.

(...)

CAPITULO IV

Superávits de los Fondos de Solidaridad y Redistribución de Ingresos

Artículo 15. Reparto de los superávits de los Fondos de Solidaridad y Redistribución de Ingresos. Los superávits en los Fondos de Solidaridad y Redistribución de Ingresos por concepto de aportes solidarios, serán destinados exclusivamente a cubrir los déficits en subsidios, y se repartirán de la siguiente manera:

Se destinarán a empresas deficitarias en subsidios, de igual naturaleza y servicio que la que origina el superávit, y que cumplan sus actividades en la misma entidad territorial al de la empresa aportante.

Si después de atender estos requerimientos se presentan superávits, éstos se destinarán a Fondos de Solidaridad y Redistribución de Ingresos de municipios, distritos o departamentos limítrofes respectivamente, que hayan arrojado déficit para cubrir los subsidios, con destino a empresas de igual naturaleza y servicio que la que origina el superávit. Los repartos se harán de acuerdo a los mecanismos y criterios que establezca la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico” (Subrayado fuera del texto).

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

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.4. Ingresos

73. 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 del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2021, describe la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS de la siguiente manera: “Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad, en virtud de un mandato legal, con el propósito de entregarlos a la comunidad para colaborar con la solución de las necesidades básicas insatisfechas. También incluye el valor de los subsidios otorgados directamente por la entidad. Los entes prestadores de servicios públicos domiciliarios registrarán el valor liquidado que corresponde al factor aplicado a los usuarios de los estratos 5 y 6, así como a los usuarios comerciales e industriales, destinados a subsidiar los servicios públicos domiciliarios de quienes tienen derecho. De conformidad con los procedimientos para cada sector, una vez realizada la aplicación de los subsidios, el saldo corresponderá al monto que debe girarse al Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso que corresponda”.

Además, el CGC señala que la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS se debita con “El valor de los giros que efectúe el Fondo a los entes prestadores que presenten situación deficitaria, después de la compensación; El valor aplicado de los subsidios en la compensación de saldos que efectúen los entes prestadores; El valor trasladado al Fondo, por parte de los entes prestadores”, y se acredita con “El valor de los aportes recibidos por los entes prestadores para beneficiarios de subsidios y el valor pagado por concepto de subsidios por parte del Fondo”.

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, 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, 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 otra parte, el Decreto 565 de 1996, el cual reglamentó la Ley 142 de 1994 con respecto a los Fondos de Solidaridad y Redistribución de Ingresos del orden departamental, municipal y distrital para los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo, establece que estos fondos son constituidos por los concejos municipales y distritales y las asambleas, como cuentas especiales dentro de la contabilidad de los municipios, distritos y departamentos, a través de las cuales se contabilizan exclusivamente los recursos destinados a otorgar subsidios a los servicios públicos domiciliarios.

Por lo anterior, y dado que los Fondos de Solidaridad y Redistribución del Ingreso hacen parte de la contabilidad del Municipio como una cuenta especial, los ingresos derivados del balance de subsidios y aportes realizados por las empresas de servicios públicos, se reconocerán mediante un débito en la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411061-Contribuciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Los ingresos recibidos del Sistema General de Participaciones, una vez sean asignados por el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio se reconocerán mediante un débito en la subcuenta 133710-Sistema General de Participaciones – Participación para agua potable y saneamiento básico de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 440824-Participación de agua potable y saneamiento básico de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

Posteriormente, cuando a través del Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso se distribuyan los subsidios se reconocerá un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS.

CONCEPTO No. 20221100057631 DEL 09-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable del reconocimiento de ingresos por transferencias mediante un acto administrativo.

Doctor

LUIS EDUARDO IBAGUÉ BARRERO

Coordinador Financiero

Instituto Municipal para la Recreación y el Deporte de Soacha - IMRDS

Soacha, 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° 20220010035952 del 02 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El IMRDS es una entidad descentralizada por servicios del orden territorial del municipio de Soacha, como ente deportivo del municipio de Soacha, obtiene recursos asignados a través del presupuesto municipal para su sostenimiento y cumplimiento de metas propuestas en el plan de desarrollo municipal. Para el registro contable de los recursos asignados al IMRDS, la entidad aplica el principio del devengo (Cuenta por Cobrar VS Ingreso) teniendo como soporte los actos administrativos que otorgan el derecho a la entidad para el cobro de los recursos asignados y cuya amortización se efectúa (Caja Vs Cuenta por cobrar) con el registro de las consignaciones hechas por la administración municipal y que son pactados a través del Programa Anual de Caja.

Para el caso de la Administración Municipal, la tesorería Municipal de Soacha registra en su contabilidad las partidas necesarias para el registro de los ingresos de acuerdo con el recaudo tributario que obtiene según las declaraciones presentadas durante la anualidad, y efectúa los pagos al IMRDS según los desembolsos registrados mes a mes en concordancia con el Programa Anual de Caja.

Entre las dos entidades contables, se registran diferencias en las cuentas reciprocas teniendo en cuenta el registro del valor apropiado para la anualidad por parte del IMRDS, y el valor pagado por la administración municipal al IMRDS, teniendo en cuenta el impuesto recaudado sin tener en cuenta lo asignado por la administración municipal al IMRDS, pero si basado en el pago efectivamente efectuado”.

Mediante llamada telefónica realizada el 4 de agosto de 2022, el consultante confirmó que las diferencias presentadas en las cuentas recíprocas se deben a que el IMRDS reconoce los ingresos en su totalidad mediante la asignación efectuada con el acto administrativo expedido por el Municipio de Soacha, y por su parte el Municipio reconoce el gasto en la medida en que realizan los giros de los recursos al IMRDS, los cuales se dan dependiendo del recaudo en impuestos obtenido de los contribuyentes.

CONSIDERACIONES

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1.1. Activos

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

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

“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 y bienes expropiados.

1.3.1. Reconocimiento

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

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

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

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

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

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

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

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, salvo que esta esté sujeta a condiciones, caso en el cual se reconocerá un pasivo” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece dentro de los principios de la contabilidad pública que deben observar las entidades el 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 contable. Por lo tanto, una entidad debe efectuar el registro del derecho, cuando haya cumplido con los criterios para el reconocimiento de un activo, esto es, que corresponda a recursos controlados por la entidad de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros o un potencial de servicio.

Respecto de los ingresos por transferencias, estos corresponden a ingresos de transacciones sin contraprestación. Dichos ingresos pueden estar sujetos o no a condiciones, una condición es cuando se requiera que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y, si esto no ocurre, los mismos se deben devolver a la entidad que los transfirió, caso en el cual la entidad deberá registrar un pasivo. Si los recursos entregados no están sujetos a condiciones para su uso, la entidad que los recibe deberá reconocer un ingreso.

De acuerdo con lo relacionado en su consulta, los recursos asignados por el municipio de Soacha al IMRDS para el sostenimiento y cumplimiento de metas propuestas en el plan de desarrollo municipal, corresponden a ingresos de transacciones sin contraprestación y deberán reconocerse como tal.

Por consiguiente, cuando el Municipio de Soacha expida el acto administrativo con el cual asigna los recursos para el IMRDS, 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, el IMRDS debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará en la subcuenta 442807-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con el giro de los recursos, el Municipio de Soacha debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, el IMRDS 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.

En relación con las cuentas recíprocas, las subcuentas 133712-Otras transferencias y 442807-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno, registradas por el IMRDS, son recíprocas con las subcuentas 240315-Otras transferencias y la subcuenta respectiva de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, registradas por el Municipio de Soacha.

CONCEPTO No. 0221100058231 DEL 16-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por pagar Provisiones Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento contable a 31 de diciembre de 2021 del impuesto adicional a la renta que se genera por la venta indirecta de una participación minoritaria. Ajuste contable del registro efectuado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público del impuesto adicional a la renta.

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° 20220010037472 del 11 de agosto de 2022, 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.

Como consecuencia de lo anterior, se liquidó un impuesto por ventas indirectas a favor de la República de Chile por valor de \$610.867.014.829.

No obstante lo anterior, mediante memorando con número de radicado 3-2021-020607 del 29 de diciembre de 2021, la Dirección General de Participaciones Estatales del Ministerio de Hacienda y Crédito Público solicitó a la Subdirección Financiera de la Entidad, constituir una cuenta por pagar con situación de fondos hasta por la suma de \$50.000.0000.000, con el propósito de atender el **eventual pago del impuesto** de ganancia de capital por la venta indirecta de una participación minoritaria que ISA tenía en el holding estructura ATP TOWER HOLDING LLC en la República de Chile.

Lo anterior, teniendo en cuenta que ‘El pasado mes de noviembre dentro de una debida diligencia que está realizando ISA con el objeto de llevar a cabo una eventual proceso de desinversión de una participación minoritaria que tiene en la holding Estructura ATP Tower Holding LLC del 24,69533% (ver graf 1 – estructura ATP), y que a su vez tiene una operación comercial en la República Chile denominada ‘Andean Tomer Chile SpA’, **la cual también sería sujeto de liquidar** el impuesto de ganancia de capital por la venta indirecta de dicha participación en la República de Chile, que no fue detectada en su momento teniendo en cuenta que por tratarse ATP de una participación minorita de ISA, no fue incluida dentro del alcance de la debida diligencia que debía realizar la FDN como asesor integral de la transacción’.

De este modo, ‘(...) y teniendo en cuenta que eventualmente existe una obligación tributaria de la (sic) parte de la Nación de pagar el impuesto a la ganancia de capital de la participación indirecta en Adean Tower Chile SpA, el MHCP, con el objeto de obtener la asesoría adecuada para determinar y liquidar el monto de la obligación tributaria, así como la forma de presentación y pago de dicho impuesto ante la autoridad de impuesto de la República de Chile antes de la fecha límite del 30 de abril de 2022, el MHCP de común acuerdo con la FDN se (SIC) prorrogó el Contrato de Asesoría Integral 7.005-2021, de acuerdo a la obligación contenida en dicho contrato de prestar asesoría en otras jurisdicciones establecida en el Anexo 1 del Contrato – ‘Alcance de Actividades y Obligaciones a cargo de la Financiera’ (Subrayado y negrita fuera de texto)

Así las cosas, y considerando que según lo manifestado por la Dirección General de Participaciones Estatales, se trataba de una situación sujeta a condiciones de incertidumbre derivada de la realización de un EVENTUAL pago que para su materialización requerirá la emisión de un concepto de expertos que determine si existe o no la obligación de efectuar el pago del impuesto, para efectos del cierre de la vigencia 2021, el registro contable de la estimación del pago del impuesto de ganancia por la venta indirecta de una participación minoritaria que ISA tenía en el holding estructura ATP TOWER HOLDING LLC en la República de Chile, fue efectuado en cuentas de orden acreedoras con corte a 31 de diciembre por la suma de \$50.000.000.000.

Asimismo, según la información disponible suministrada por la Dirección de Participaciones Estatales según la cual se solicitó concepto de expertos para determinar la existencia o no de la obligación, se estableció que a 31 de diciembre de 2021 no había certeza acerca de la obligatoriedad de efectuar o no el pago a la República Chilena y que el reconocimiento de una obligación cierta a cargo del MHCP se consolidará solamente en el evento que el referido concepto establezca que el pago de dicho impuesto procede de manera definitiva, razones por las cuales con el propósito de evitar la sobreestimación de los pasivos y gastos del Ministerio de Hacienda y Crédito Público se procedió al registro de la operación en cuentas de orden.

No obstante lo anterior, como resultado de la auditoria financiera a los Estados Financieros del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la Contraloría General de la República determinó:

‘No se reconoció la provisión referente al pago del impuesto adicional de la retención tributaria chilena por un valor aproximado de \$2.388.326.640, como tampoco se reveló adecuada y suficientemente en las notas a los estados financieros a 31 de diciembre del 2021.

(...)

Sobre esto último, es pertinente señalar que la información definitiva de liquidación del impuesto por ventas indirectas a favor de la República de Chile fue enviada el **26 de abril de 2022** (fecha en la que ya se habían presentado los Estados Financieros del MHCP a 31 de diciembre de 2021) por la Dirección de Participaciones Estatales a la Subdirección Financiera mediante memorando con No. de Radicación 3-2022-005055, así:

(...)

De acuerdo con lo anterior, la FDN con radicado 1-2022-031177, en ejecución de la obligación 14 de la Cláusula 4.3.2 Elaborar y entregar el Informe de acompañamiento en el pago del impuesto en la Jurisdicción de Chile, por la venta indirecta de ATP de acuerdo con el Anexo 1. hizo entrega formal al MHCP del entregable de acompañamiento (Anexo 2), y el concepto tributario emitido por KPMG Chile (Anexo 2.1) frente a la obligación concluye que este pago procede, de acuerdo al siguiente análisis:

(...)

En este contexto, considerando que los hechos gravados del artículo 10 de la LIR tienen como propósito gravar aquellos activos chilenos que tienen relevancia en una transacción, ya sea en términos según la participación, como absolutos según su monto, la inclusión de ATP Chile dentro de dichos cálculos aumenta el valor de los activos subyacentes de Chile en la transacción, y por tanto, la transacción se encuentra sujeta a las normas del artículo 10 de la LIR (y por tanto afecta a impuestos en Chile).’

En Conclusión:

- ° ‘La enajenación de ISA Colombia por parte de La Nación con fecha agosto 2021 generó un hecho gravado en Chile de acuerdo con el artículo 10 de la LIR de transferencia indirecta.
- ° Para efecto de los cálculos para determinar la ganancia de capital en Chile, no se consideró al momento de la enajenación el activo subyacente ATP Chile.
- ° Siendo este el caso, si efectivamente se genera o no una mayor ganancia de capital (o en su defecto una devolución de impuestos) dependerá del valor asignado a ATP Chile en la transacción y de su costo tributario.
- ° De acuerdo con el análisis se debe proceder al pago del impuesto sobre la venta indirecta aún cuando ATP Chile es una filial minoritaria y de tercer orden de jerarquía en la malla societaria.

Liquidación del Impuesto a cargo de la Nación:

Ahora y de acuerdo con la valoración del activo realizada para liquidar el impuesto (ver numeral 3.4 del Anexo 2.1), se determinó la base gravable del impuesto, el cual parte del Costo fiscal del subyacente, (determinado por KPMG Chile) menos el valor de venta de la participación accionaria de acuerdo a la valoración del activo ATP Chile (realizada por BTG Pactual), tal como se liquida a continuación:

		CLP\$
Costo tributario TOTAL determinado al 30.08.2021		197.668.040.070
Costo tributario proporcional a las acciones en Chile (12,79%)	(1)	25.084.074.285
Valor corriente en plaza asignado a Chile (30.08.2021)	(2)	26.429.562.374
Mayor valor afecto (art. 58 N° 3, letra b) LIR:	(2) - (1)	1.345.488.089
Reajuste a diciembre 2021 (3,4%)		45.746.595
Mayor valor reajustado a diciembre 2021		1.391.234.684

En tal sentido y luego de realizar el proceso de liquidación del impuesto con base en el formulario 22, se debe proceder al pago del impuesto por la suma en CLP \$503.383.289, de acuerdo al numeral del 3.4 del Concepto Tributario de KPMG:

(...)

Así las cosas, el **26 de abril de 2022** la Subdirección Financiera del MHCP gestionó en el SIIF Nación el pago por el impuesto por ventas indirectas a favor de la República de Chile por valor de \$2.500.000.000 (por efectos de la tasa de cambio), y generó la obligación N°204022, cuyo registro contable fue el siguiente:

Descripción		Registrar Obligación Presupuestal, ... Apr 26 2022 12:00AM, OFICIO, 3-2022-005055 EXP 5796/2022, ENTIDAD, ATENDER EL EVENTUAL PAGO DE LA RETENCION TRIBUTARIA CHILENA DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL CONTRATO INTERADMINISTRATIVO DE COMPRAVENTA DE ACCIONES 7.007-2021, ...	
Códigos Contables			
Código	Descripción	Debe	Haber
244027001	Impuestos, contribuciones y tasas en el exterior	0.00	2,500,000,000.00
512029001	Impuestos, contribuciones y tasas en el exterior	2,500,000,000.00	0.00
	Sumatoria	2,500,000,000.00	2,500,000,000.00

Como complemento de lo anterior, se precisa que se efectuó la cancelación de las cuentas de orden registradas en diciembre de 2021, así:

(...)

Asimismo, se efectuaron los comprobantes contables tendientes a definir correctamente:

- El tercero beneficiario del pago: Tesorería General de Chile
- El valor **definitivo** de la obligación: \$2.379.000.660,88 teniendo en cuenta la tasa de cambio
- La cuenta contable del gasto: 512090001 - Otros impuestos, contribuciones y tasas, según lo señalado por la CGN mediante concepto N° 20211100095271 del 26-11-2021.

(...)

En virtud de lo anterior, y toda vez que el hallazgo de la Contraloría General de la República fue formulado en el sentido que 'No se reconoció la provisión referente al pago del impuesto adicional de la retención tributaria chilena por un valor aproximado de \$2.388.326.640, como tampoco se

reveló adecuada y suficientemente en las notas a los estados financieros a 31 de diciembre del 2021', de manera atenta se consulta lo siguiente:

a. ¿Cuál debía ser el tratamiento contable a 31 de diciembre de 2021 del valor reportado por la Dirección de Participaciones Estatales (\$50.000.000.000) como **EVENTUAL** pago que para su materialización requerirá la emisión de un **concepto de expertos que determine si existe o no la obligación de efectuar el pago del impuesto?** ¿Era procedente el registro de una provisión contable?

b. De conformidad con la respuesta planteada para el literal anterior, ¿se debe efectuar algún ajuste contable al registro efectuado en el mes de abril de 2022 con ocasión del trámite definitivo del pago impuesto por ventas indirectas a favor de la República de Chile? ¿Cuál debería ser el ajuste contable?"

CONSIDERACIONES

El Decreto Ley 824 de 1974, el cual aprueba el texto Ley sobre Impuesto a la Renta en la República de Chile, establece:

"ARTÍCULO 10°. – Se consideran rentas de fuente chilena, las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente.

(...)

Se encontrarán afectas al impuesto establecido en el artículo 58 número 3), las rentas obtenidas por un enajenante no residente ni domiciliado en el país, que provengan de la enajenación de derechos sociales, acciones, cuotas, bonos y otros títulos convertibles en acciones o derechos sociales, o de la enajenación de otros derechos representativos del capital de una persona jurídica constituida o residente en el extranjero o de títulos o derechos de propiedad respecto de cualquier tipo de entidad o patrimonio, constituido, formado o residente en el extranjero, en los siguientes casos:

(...)

ARTÍCULO 58°. - Se aplicará, cobrará y pagará un impuesto adicional a la renta, con tasa del 35%, en los siguientes casos:

(...)

3) También pagarán el impuesto de este artículo, en carácter de único, los contribuyentes no residentes ni domiciliados en el país, que enajenen las acciones, cuotas, títulos o derechos a que se refiere el inciso tercero del artículo 10. La renta gravada, a elección del enajenante, será: (a) la cantidad que resulte de aplicar, al precio o valor de enajenación de las acciones, cuotas, títulos o derechos extranjeros enajenados, rebajado por el costo de adquisición que en ellos tenga el enajenante, la proporción que represente el valor corriente en plaza o los que normalmente se cobren o cobrarían en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación, de los activos subyacentes a que se refieren los literales (i), (ii) y (iii) de la letra

a), del inciso tercero, del artículo 10 y en la proporción correspondiente en que ellos son indirectamente adquiridos con ocasión de la enajenación ocurrida en el exterior, sobre el precio o valor de enajenación de las referidas acciones, cuotas, títulos o derechos extranjeros; (b) la proporción del precio o valor de enajenación de las acciones, cuotas, títulos o derechos extranjeros, que represente el valor corriente en plaza o los que normalmente se cobren o cobrarían en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación, de los activos subyacentes a que se refieren los literales (i), (ii) y (iii) de la letra a), del inciso tercero, del artículo 10 y en la proporción correspondiente en que ellos son indirectamente adquiridos con ocasión de la enajenación ocurrida en el exterior, por el precio o valor de enajenación de las referidas acciones, cuotas, títulos o derechos extranjeros, rebajado el costo tributario de los activos subyacentes situados en Chile del o los dueños extranjeros directos de los mismos y que se adquieren indirectamente con ocasión de la enajenación correspondiente.

El costo tributario de los activos subyacentes situados en Chile, será aquel que habría correspondido aplicar conforme a la legislación chilena, si ellos se hubieran enajenado directamente.

(...)

Este impuesto deberá ser declarado y pagado por el enajenante no domiciliado ni residente en el país, sobre base devengada, conforme a lo dispuesto en los artículos 65, número 1, y 69, de esta ley.

(...)

ARTÍCULO 69°. - Las declaraciones anuales exigidas por esta ley serán presentadas en el mes de abril de cada año, en relación a las rentas obtenidas en el año calendario o comercial anterior, salvo las siguientes excepciones:

(...)

4°. - Aquellos contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile que deban pagar el impuesto del artículo 58 número 3), en relación al mayor valor obtenido en las enajenaciones a que se refiere el inciso tercero del artículo 10, podrán declarar dentro del mes siguiente al de obtención de la renta correspondiente. Con todo, cuando estos contribuyentes se encuentren obligados a presentar una declaración anual por otras rentas, podrán abonar los impuestos declarados y pagados de conformidad a este número, debidamente reajustados o convertidos a moneda nacional, según proceda, en la forma que señale el Servicio mediante resolución” (Subrayado fuera de texto).

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

48. Periodo contable: corresponde al periodo sobre el cual la entidad informa acerca de su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre.

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

68. (...). Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía o fecha de vencimiento.

(...)

71. 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.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

82. 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.

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

86. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente” (Subrayado fuera de texto).

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

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

6. PROVISIONES

6.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como provisiones los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento.

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. 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).

Mediante el radicado con N° 20211120114271 del 30 de diciembre 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 sobre el reconocimiento contable de la Retención Tributaria Chilena, así:

“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 (...).”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye:

En atención al artículo 10 del Decreto Ley 824 de 1974, se encuentran afectas al impuesto adicional las rentas obtenidas por un enajenante no residente ni domiciliado en el país de Chile, que provengan de la venta de, entre otras cosas, derechos sociales, acciones, cuotas y bonos.

El artículo 58 del mencionado decreto establece que el impuesto adicional debe ser pagado por los contribuyentes no residentes ni domiciliados en el país de Chile que enajenen acciones, cuotas, títulos o derechos, quienes podrán optar por una de las dos alternativas señaladas en el numeral tercero de dicho artículo para la determinación de la renta gravada. Con respecto a la presentación del impuesto adicional, el artículo 69 indica que deberá ser en el mes de abril de cada año, sin embargo, los contribuyentes sin domicilio ni residencia en el país de Chile podrán declararlo dentro del mes siguiente al de obtención de la renta correspondiente.

Ahora bien, los hechos económicos deben reconocerse en atención al principio de Devengo, es decir, cuando surgen los derechos y obligaciones o cuando inciden en los resultados del periodo contable. Es de recalcar que el reconocimiento de un hecho económico en los estados financieros implica poder medirlo de forma fiable, es decir, a este se le puede asignar un valor estimado de forma razonable.

En efecto, la venta de las acciones que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público tenía en Interconexión Eléctrica S.A, que incluía la participación indirecta en Andean Tower Chile SpA, configuró un pasivo sujeto de reconocimiento en los estados financieros del periodo contable 2021 (en la medida de que la operación de venta generara rentas afectas al impuesto adicional), al surgir una obligación con la autoridad tributaria chilena de pagar un impuesto adicional por las rentas obtenidas, que para cuya cancelación, la entidad debía desprenderse de recursos monetarios y, además, el valor del desembolso a realizar podía determinarse de forma fiable, toda vez que las alternativas indicadas en el numeral tercero del artículo 58 del Decreto Ley 824 de 1974 permitían determinar la renta gravada.

El pasivo se debió clasificar en la categoría de cuentas por pagar, a fin de representar la obligación adquirida con la autoridad tributaria chilena, donde se esperaba, en el mes siguiente a la obtención de la renta correspondiente, o en el mes de abril del año 2022, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo. Por lo tanto, el registro contable que debió efectuarse en su momento fue un débito en la subcuenta 512029-Impuestos, contribuciones y tasas en el exterior de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y un crédito en la subcuenta 244027-Impuestos, contribuciones y tasas en el exterior de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS conforme se establece en el radicado CGN N° 20211120114271 del 30 de diciembre de 2021, por el valor que resultara de aplicar la alternativa seleccionada por el contribuyente para la determinación de la renta gravada, y no por el valor indicado por la Dirección de Participaciones Estatales.

El pasivo no debió clasificarse como una provisión, puesto que no estaba sujeto a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento, por cuanto el artículo 58 del Decreto Ley 824

de 1974 establece las formas de determinar la renta gravada, y el artículo 69 indica el momento de efectuar el pago de la obligación tributaria.

Por lo tanto, el hecho de no incluir la participación que indirectamente el Ministerio de Hacienda y Crédito Público tenía en Andean Tower Chile SpA por medio de Interconexión Eléctrica S.A en el Contrato de Asesoría Integral 7.005-2021, no justifica el no reconocimiento de la obligación con la autoridad tributaria chilena en los estados financieros de la entidad.

Por lo anterior, como ya se hizo la presentación de los estados financieros, se deberá corregir el error 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. Para esto, en el periodo actual la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditará la subcuenta 512090-Otros impuestos, contribuciones y tasas de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.

CONCEPTO No. 20221100058361 DEL 16-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Reconocimiento de servicios recibidos por parte de organismos de cooperación internacional sin entrega a cambio una contraprestación económica.

Doctora
MARILYN MORENO ORTÍZ
Contraloría 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° 20220010038642 del 19 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Mi consulta radica en saber cómo deben registrar en su contabilidad las entidades de gobierno, los servicios que reciben de organismos internacionales, sabiendo que, al desarrollar actividades como capacitación, servicios de defensa técnica, servicio de analistas, etc., no existen erogación de recursos por parte de la entidad gubernamental, si no que se refieren a cooperación internacional”.

CONSIDERACIONES

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

“6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad”.

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

“CAPÍTULO IV.

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).

CONCLUSIONES

De acuerdo con los lineamientos del Marco Normativo para entidades de gobierno, para reconocer o incorporar elementos de los estados financieros es necesario contar con una medición fiable de los mismos.

Adicionalmente, la Norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación menciona que se reconocen como tales los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba una entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido.

En consecuencia, con respecto a los servicios mencionados en la consulta, que recibe la entidad por parte de organismos internacionales, dado que corresponden a un servicio y no a recursos monetarios o no monetarios y no es posible hacer una medición fiable de estos, no procede realizar su reconocimiento en los estados financieros. No obstante, la entidad podrá revelar en notas a los estados financieros la información necesaria que pueda influir en la toma de decisiones de los usuarios de la información financiera.

CONCEPTO No. 20221100059011 DEL 21-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Frecuencia con que se debe realizar la toma física de inventarios de bienes muebles en entidades públicas.

Doctor
JESÚS ANTONIO GÓMEZ MUÑOZ
Asesor Contable
Concejo Municipal de Yumbo
Yumbo, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010040082 del 29 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

El Concejo Municipal de Yumbo como entidad pública, requiere conocer con qué periodicidad debe realizar el inventario físico de bienes tales como: muebles y enseres (divisiones modulares, sillas, escritorios, etc.), equipos de cómputo y de comunicación (impresoras, equipos de sonido, cámaras, computadoras, etc.).

CONSIDERACIONES

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

“4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“(…) 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.

2. ASPECTOS CONCEPTUALES RELACIONADOS CON EL PROCESO CONTABLE

(...)

2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los

hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

(...)

3. 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.

(...)

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.

(...)

3.2.14 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 de texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual del Marco Normativo 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.

Dicho procedimiento especifica que 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 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.

Igualmente señala que los responsables del control interno contable deben establecer herramientas tendientes a la mejora continua y sostenibilidad de la información financiera, que propendan por 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 Municipio de Yumbo 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.

CONCEPTO No. 20221100059211 DEL 26-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Aportes que deben efectuar las entidades sometidas al régimen obligatorio de contingencias, al fondo de contingencias contractuales de las entidades estatales.

Doctor
SAÚL HERNANDO SUANCHA TALERO
Representante Legal
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° 20220010039102 del 23 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En desarrollo del contrato de Encargo Fiduciario No. 6.001-2021, suscrito entre Fiduciaria la Previsora S.A y la Nación – Ministerio de Hacienda y Crédito Público – para la administración del Fondo de Contingencias Contractuales de las Entidades Estatales, se determinó como obligación a cargo de la Fiduciaria el registro y seguimiento de los planes de aportes que son aprobados por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional – DGCPTN del Ministerio de Hacienda y Crédito Público – MHCP, en atención a la facultad contemplada en la ley 448 de 1998 y 1508 de 2012 y sus decretos reglamentarios 423 de 2001 y 1467 de 2012 y demás normas que las complementen, modifiquen o adicionen.

Conforme a lo anterior, y en cumplimiento de las instrucciones impartidas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público en su calidad de Fideicomitente del Encargo Fiduciario No. 6001-2021 conforme consta en el Acta No. 2 de fecha 04 de mayo de 2022 del Comité Fiduciario órgano de gobernanza dentro de dicho Encargo, nos permitimos poner en su conocimiento la situación que actualmente se presenta en el Fondo de Contingencias Contractuales de las Entidades Estatales así:

1. La Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional – DGCPTN emitió bajo radicado No. 2-2018-011219 del 13 de abril de 2018, la aprobación del plan de Aportes Contingentes del proyecto ‘Recuperación de la Navegabilidad del Río Magdalena’ a favor de CORMAGDALENA.

2. Fiduciaria La Previsora S.A. mediante radicado No. 20180321013832 del 16 de abril de 2018 recibió de la DGCPTN el respectivo Plan de Aportes, el cual fue registrado en el Fondo de contingencias contractuales de las Entidades Estatales, para control y seguimiento.

3. En atención a lo señalado en el numeral 2. Anterior, Cormagdalena tenía previsto realizar aportes al Fondo de Contingencias Contractuales de las Entidades Estatales en los años 2019 y 2020, los cuales no fueron realizados por parte de aquella. Dentro de las obligaciones contractuales de Fiduprevisora S.A. para la administración del Fondo de Contingencias, se encuentra la de registrar la cuenta por cobrar de los aportes no realizados por cada Entidad obligada a ello, con su respectiva indexación al IPC correspondiente. Igualmente, de forma mensual, cuando una Entidad obligada por la Ley 448 de 1998 a hacer aportes no los realice en el monto y oportunidad dispuestos en el Plan de Aportes, Fiduciaria La Previsora S.A., deberá informarlo así a los organismos de control respectivos para lo de su competencia tal como lo señala el contrato fiduciario en su numeral 3 – Funciones del contratista, actividad No. 8.

4. La Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional – DGCPTN emitió bajo radicado No. 2-2021-033966 de fecha 30 de junio de 2021, la cancelación del Plan de Aportes del proyecto ‘Recuperación de la Navegabilidad del Río Magdalena’ a favor de CORMAGDALENA. En dicha masiva en su numeral B. 3. La DGCPTN informa ‘(...) que no cuenta con la competencia legal para anular los aportes causados en vigencias anteriores que debieron realizarse al Fondo de Contingencia con anterioridad a la firma de dicho oficio. Por ende, añade que será responsabilidad de Cormagdalena la cobertura del déficit que actualmente tiene con el Fondo y que ya se encuentra reportado a los entes de control (...)’

5. De acuerdo con lo indicado en el numeral anterior, al cierre del mes de julio de 2022 Cormagdalena presenta un déficit de aportes al Fondo de Contingencias por valor de \$7.258.571.949,35 (...)

(...)

Por lo anteriormente expuesto, y en atención a la obligación a cargo de la Fiduciaria señalada en el considerando 3. Anterior, esto es que, cuando una Entidad obligada por la Ley 448 de 1998 a hacer aportes al Fondo de Contingencias Contractuales de las Entidades Estatales no los realice en el monto y oportunidad dispuestos en el Plan de Aportes, Fiduciaria La Previsora S.A., deberá informarlo así a los organismos de control respectivos para lo de su competencia tal como lo señala el contrato fiduciario en el numeral 3 – Funciones del contratista, actividad No. 8, respetuosamente ponemos en conocimiento de la Contraloría General de la Nación la situación expuesta en el presente escrito y agradecemos si así lo consideran procedente, se sirvan emitir el pronunciamiento del caso, en aras de poder determinar al interior de la Fiduprevisora S.A. si es procedente realizar la anulación de las cuentas por cobrar que actualmente tiene registradas Cormagdalena en el Fondo de Contingencias Contractuales de las Entidades Estatales, o si este rubro y los recursos asignados al mismo a la fecha por valor total de SIETE MIL DOSCIENTOS CINCUENTA Y OCHO MILLONES QUINIENTOS SETENTA Y UN MIL NOVECIENTOS CUARENTA Y NUEVE PESOS CON TREINTA Y CINCO CENTAVOS M/CTE. (\$7.258.571.949,35) debe ser reconocido por dicha Corporación, a efecto de proceder según corresponda”.

CONSIDERACIONES

La Ley 448 de 1998, por medio de la cual se adoptan medidas en relación con el manejo de las obligaciones contingentes de las entidades estatales y se dictan otras disposiciones en materia de endeudamiento público, establece:

“ARTÍCULO 2o. FONDO DE CONTINGENCIAS DE LAS ENTIDADES ESTATALES. El Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales es una cuenta especial sin personería jurídica administrada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Los recursos, así como los asuntos relacionados con pasivos del Fondo, serán administrados por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional.

ARTÍCULO 3o. OBJETO DEL FONDO. El Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales tendrá por objeto atender las obligaciones contingentes de las Entidades Estatales que determine el Gobierno. El Gobierno determinará además el tipo de riesgos que pueden ser cubiertos por el Fondo.

ARTÍCULO 4o. REGIMEN PRESUPUESTAL. Para todos los efectos presupuestales, el Fondo se registrará por las normas aplicables a las Entidades Estatales de carácter financiero.

Los aportes realizados al Fondo se entenderán ejecutados una vez transferidos al mismo y sólo podrán ser reembolsados a las entidades aportantes cuando se verifique en forma definitiva la no realización de los riesgos previstos.

ARTÍCULO 5o. RECURSOS DEL FONDO DE CONTINGENCIAS DE LAS ENTIDADES ESTATALES. Los recursos del Fondo de Contingencias de las Entidades Estatales serán las siguientes:

1. Los aportes realizados por las Entidades Estatales.
2. Los aportes del Presupuesto Nacional.
3. Los rendimientos financieros que generen sus recursos.
4. La recuperación de cartera” (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 423 de 2001, por el cual se reglamentan parcialmente las leyes 448 de 1998 y 185 de 1995, indica:

“ARTÍCULO 4º- Del Fondo de contingencias contractuales de las entidades estatales. El Fondo de contingencias contractuales de las entidades estatales es un sistema de manejo de los recursos transferidos por las entidades aportantes en la forma, cuantía y oportunidad previstas en el plan de aportes al administrador, para atender el cumplimiento de las obligaciones contingentes asumidas en el contrato identificado en la correspondiente cuenta.

ARTÍCULO 5º- Del administrador del Fondo de contingencias contractuales de las entidades estatales. Por autorización especial de la Ley 448 de 1998, el administrador del fondo de contingencias contractuales de las entidades estatales es la fiduciaria La Previsora S.A.

ARTÍCULO 6º-De las obligaciones contingentes. En los términos del párrafo del artículo primero de la Ley 448 de 1998, son obligaciones contingentes aquéllas en virtud de las cuales alguna de las entidades señaladas en el artículo octavo del presente decreto, estipula contractualmente a favor de su contratista, el pago de una suma de dinero, determinada o determinable a partir de factores identificados, por la ocurrencia de un hecho futuro e incierto.

ARTÍCULO 7º-De la obligatoriedad del Fondo de contingencias contractuales de las entidades estatales. Conforme al mandato de la Ley 448 de 1998, las entidades cobijadas por su régimen deberán incluir en sus presupuestos, en la sección del servicio de la deuda, las apropiaciones necesarias para atender el pago de las obligaciones contingentes que hayan contraído para cada una de las vigencias fiscales que comprenda la ejecución del respectivo contrato.

(...)

ARTÍCULO 8º-Del plan de aportes. El plan de aportes es el cronograma obligatorio de los montos que deben transferir las entidades estatales sometidas al presente régimen, al fondo de contingencias contractuales de las entidades estatales, con destino al cumplimiento de las obligaciones contingentes que asuman en los contratos a que se refiere el artículo anterior, el cual es resultado de la aplicación de las metodologías fijadas por la dirección general de Crédito Público del Ministerio de Hacienda y Crédito Público para el respectivo sector administrativo.

ARTÍCULO 9º-De las entidades sometidas al régimen obligatorio de contingencias contractuales del Estado. Se someten al régimen obligatorio de contingencias estatales consagrado por la Ley 448 de 1998 y por el presente decreto, las siguientes entidades, que -en consecuencia- tienen el carácter de aportantes del fondo de contingencias contractuales de las entidades estatales:

1. La Nación.

(...)

6. Las corporaciones autónomas regionales.

(...)

ARTÍCULO 12.-De los aportes. Para los efectos del régimen, se considerará aporte todo monto que sea transferido al fondo de contingencias contractuales de las entidades estatales por las entidades aportantes en la forma, cuantía y oportunidad previstas en el plan de aportes para cada contrato por ellas celebrado.

(...)

ARTÍCULO 31.-Transferencia de los aportes. Las entidades estatales sometidas al presente régimen, deberán girar al Fondo de contingencias contractuales de las entidades estatales, los aportes que les correspondan para atender las obligaciones por ellas asumidas en las cuantías, oportunidades y forma

prevista en el plan de aportes, aprobado por la Dirección General de Crédito Público y registrado ante la fiduciaria La Previsora S. A.

(...)

ARTÍCULO 52.-De la responsabilidad de los representantes legales de las entidades sometidas al régimen de contingencias públicas. Los jefes de los organismos del sector central en los órdenes nacional, departamental y municipal, así como los representantes legales de las entidades enumeradas en el artículo 9º, serán responsables disciplinaria, fiscal y penalmente por el cumplimiento de las presentes disposiciones.

(...)

ARTÍCULO 55.-Intervención de los organismos de control. Cuando una entidad obligada por la Ley 448 de 1998 a hacer aportes al Fondo de contingencias contractuales de las entidades estatales no los realice en el monto y oportunidad dispuestos en el plan de aportes, la fiduciaria La Previsora S.A., deberá informarlo así a los organismos de control respectivos para lo de su competencia” (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 1068 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, señala:

“ARTÍCULO 2.4.1.1.3. Administración del Fondo de contingencias contractuales de las entidades estatales. Conforme al mandato de la Ley 448 de 1998, la administración del Fondo de contingencias contractuales de las entidades estatales la realizará la fiduciaria La Previsora S.A., con arreglo a lo dispuesto en el presente título, en el reglamento que al efecto determine el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y al contrato que con tal objeto celebre la Nación -Ministerio de Hacienda y Crédito Público- con la sociedad fiduciaria La Previsora S.A.

(...)

ARTÍCULO 2.4.1.1.11. Registro de los planes de aportes. El administrador llevará un registro de los planes de aportes con el propósito de requerir a las entidades aportantes el giro de los aportes en los montos y las fechas previstas.

ARTÍCULO 2.4.1.1.12. Obligación de remitir el plan de aportes al administrador. Cuando una entidad estatal tenga en su poder el plan de aportes del contrato que pretende celebrar, debidamente aprobado por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, deberá hacer llegar copia del mismo a la fiduciaria La Previsora S.A., con el objeto de que sea incluido dentro del registro del plan de aportes” (Subrayado fuera de texto).

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

“6.1.2. Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos”.

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, actualizada según la Resolución 064 de 2022, 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”.

CONCLUSIONES

De conformidad con la Ley 448 de 1998 y el Decreto reglamentario 423 de 2001, Cormagdalena tiene el carácter de aportante al fondo de contingencias contractuales de las entidades estatales, por lo tanto, debió cumplir con los aportes en la forma, cuantía y oportunidad previstas en el plan de aportes. El no cumplimiento de los aportes genera para la entidad obligada, responsabilidades disciplinarias, fiscales y penales.

Ahora bien, como los aportes efectuados al fondo de contingencias contractuales de las entidades estatales iban a ser administrados por contrato de encargo fiduciario constituido directamente por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, le correspondía a Cormagdalena registrar los recursos en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN según lo establece el numeral 1.1.6. Encargo fiduciario constituido a través de otra entidad del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración.

Como Cormagdalena no cumplió con las disposiciones de la normativa antes señalada, deberá proceder según lo indicado por los organismos de control respectivos. Si para subsanar el incumplimiento debe girar al fondo los aportes a los que estuvo obligada, deberá proceder según lo establece el numeral 1.1.6. Encargo fiduciario constituido a través de otra entidad, de lo contrario, si debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos, deberá reconocer un pasivo en la categoría que mejor represente su naturaleza.

CONCEPTO No. 20221100059221 DEL 26-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Activos intangibles Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento de licencias de software. Determinación de la vida útil de activos intangibles. Definición de potencial de servicio de activos intangibles. Vigencia de la doctrina contable pública emitida bajo el Régimen de Contabilidad Pública Precedente.

Doctor

ANDREY GEOVANNY RODRÍGUEZ LEÓN

Contralor Delegado para la Gestión Pública e Instituciones Financieras

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° 20220010039322 del 24 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1. Teniendo en cuenta que un licenciamiento de software, es un contrato por el cual la empresa productora o propietaria del Software o producto, le concede a un tercero, el permiso del uso limitado de este derecho de propiedad, teniendo como contraprestación, un pago. De acuerdo con la normativa, esta licencia se puede considerar para su reconocimiento contable, como un activo intangible o un gasto.

- a. ¿Cuáles son las condiciones para que se reconozcan como un activo intangible?
- b. ¿Cuáles para ser reconocidas como gasto?

2. Entendiendo que, los activos intangibles son objeto de amortización y deterioro durante su vida útil, cómo se puede determinar la vida útil para:

- a. ¿Las Licencias de software adquiridas?
- b. ¿Software desarrollado internamente o desarrollos propios?

3. Si una entidad de gobierno general, para el reconocimiento de los activos intangibles en la vigencia 2021, ha aplicado un concepto emitido por la Contaduría General de la Nación - CGN de vigencias

anteriores (vigencia 2009 bajo el antiguo Régimen de Contabilidad Pública -RCP), concepto que difiere, y, por lo tanto, no está en concordancia con el nuevo marco normativo aplicable para dichas entidades, esto es Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones.

- a. ¿Es válido para la entidad de Gobierno Central la aplicación del concepto de 2009 en la vigencia 2021?. Si no lo es,
- b. ¿Qué debe hacer la entidad de Gobierno Central?

(...)

5. ¿Qué se considera como potencial de servicio de un activo intangible para estas entidades de Gobierno?”.

CONSIDERACIONES

La Resolución 533 de 2015, mediante la cual se incorpora el Marco Normativo para Entidades de Gobierno en el Régimen de Contabilidad Pública, dispone:

“ARTÍCULO 1°. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, la estructura del Marco normativo para entidades de gobierno, la cual está conformada por: el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública” (Subrayado fuera de texto).

La Resolución 156 de 2018, mediante la cual se modificó la Resolución 354 de 2007 que adoptó el Régimen de Contabilidad Pública, 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 Normativa para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público con sus respectivos elementos; d) el Marco Normativo para Entidades de Gobierno con sus respectivos elementos; e) el Marco Normativo para Entidades en Liquidación con sus respectivos elementos; f) la Regulación del Proceso Contable y del Sistema Documental Contable; y g) los Procedimientos Transversales.

(...)

ARTÍCULO 3°. 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; aplica a partir del período contable 2018; y deroga los artículos 2°, 3° y 4° de la Resolución 354 de 2007 y las Resoluciones 355 y 356 de 2007” (Subrayado fuera de texto).

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

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL (...)

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

18. La utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a la rendición de cuentas, a la toma de decisiones ni al control.

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

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

(...)

6.1.5. Gastos

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

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

81. 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

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

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

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

91. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo puede medirse con fiabilidad” (Subrayado fuera de texto).

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

“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 se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

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.

31. La vida útil de un activo intangible asociado a un derecho contractual o legal fijado por un plazo limitado que puede renovarse incluirá el periodo de renovación cuando exista evidencia que respalde que la renovación no tiene un costo significativo. Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que se espera fluyan a la entidad como resultado de esta, estos costos formarán parte del costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

1. Sobre el reconocimiento de las licencias de software:

a. ¿Cuáles son las condiciones para que las licencias de software se reconozcan como un activo intangible?

El Marco Conceptual define un activo como aquel recurso controlado por la entidad, resultado de un suceso pasado, del cual se espera obtener potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro. Asimismo, indica que un elemento controlado otorga, entre otros, el derecho de usarlo para producir o suministrar bienes o servicios.

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

Además, el Marco Conceptual señala que todos los elementos de los estados financieros, incluyendo los activos, deben cumplir los criterios de probabilidad y medición fiable para su incorporación en los estados financieros. Por ende, se entiende por probabilidad el grado de certidumbre que se tiene sobre la entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio derivados del elemento; y por medición fiable que se pueda asignar un valor monetario de manera razonable.

De igual modo, el Marco Conceptual establece que se reconocerán como activos aquellos recursos que cumplan la definición descrita y los criterios de reconocimiento de probabilidad y medición fiable.

Por su parte, la Norma de activos intangibles requiere, adicionalmente a lo determinado por el Marco Conceptual, los siguientes criterios para el reconocimiento de este tipo de activos: que sean recursos identificables, de carácter no monetario, sin apariencia física, que se prevea usarlos durante más de 12 meses y no se espere venderlos ni distribuirlos de forma gratuita en el curso normal de la operación.

Por lo tanto, la misma Norma define que se entiende que un recurso es identificable cuando, entre otras circunstancias, surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales.

En este sentido, para que las licencias de software puedan ser reconocidas como activos intangibles deberán cumplir con los criterios señalados tanto en el Marco Conceptual, en lo que tiene que ver con el reconocimiento de activos en general, como en la Norma de activos intangibles, en lo que se relaciona con los criterios específicos para este tipo de activos, según lo descrito anteriormente.

b. ¿Cuáles son las condiciones para que las licencias de software se reconozcan como gasto?

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

Por lo tanto, conforme al Marco Conceptual, se reconocerán en el gasto aquellas disminuciones del activo o aumentos del pasivo que cumplan dicha definición y, además, se puedan medir fiablemente. Asimismo, cuando sobre un recurso que cumpla la definición de activo no se tenga un grado de certidumbre suficiente acerca de la obtención de beneficios económicos o potencial de servicio, también se reconocerá como gasto.

Así las cosas, si las licencias de software no cumplen el criterio de reconocimiento de probabilidad o alguno de los criterios específicos de la Norma de activos intangibles, descritos en el literal anterior, entonces las entidades de gobierno deberán reconocer la adquisición de estas licencias como gasto en el resultado del periodo correspondiente o como gasto pagado por anticipado, según corresponda.

No obstante, el Marco Conceptual establece que la utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel, por tanto, una representación fiel de un hecho irrelevante no contribuye al logro de los objetivos de esta información.

En este sentido, la información es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios, lo cual ocurre cuando es material y tiene valor predictivo, confirmatorio o ambos. Así, la información es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia

relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

En consecuencia, si las licencias de software no son materiales, conforme al criterio de materialidad definido por cada entidad, podrán ser reconocidas directamente como gasto en el resultado del periodo, aún cuando cumplan los criterios de reconocimiento como activo intangible.

2. Sobre la estimación de la vida útil de activos intangibles:

La Norma de activos intangibles determina que este tipo de activos deben medirse posteriormente a su reconocimiento al costo menos amortización acumulada menos deterioro de valor acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil. Es decir, es necesario que la entidad defina, entre otras variables, una vida útil para cada tipo de activo intangible.

Siguiendo la misma Norma, la vida útil se define como el periodo durante el cual la entidad espera recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo. Por lo tanto, 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.

En este sentido, con independencia de que se trate de activos intangibles adquiridos o generados internamente, las entidades de gobierno deberán estimar la vida útil de estos bienes con base en el menor lapso entre el plazo fijado en los términos contractuales asociados (licencias, patentes, etc.) y su propia experiencia o expectativa acerca del lapso durante el cual esperan obtener beneficios económicos o potencial de servicio, atendiendo a criterios como la especificidad y especialidad del bien, el uso previsto, la capacidad esperada, la obsolescencia, los avances tecnológicos, entre otros.

3. Sobre el potencial de servicio de activos intangibles:

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

Por lo tanto, las entidades de gobierno deberán evaluar, en su contexto específico, si los activos intangibles contribuyen al logro de sus objetivos, con independencia de que no generen flujos de efectivo. Así, por ejemplo, el potencial de servicio de un software administrativo puede entenderse como su capacidad para agilizar los procesos de apoyo a las actividades misionales y contribuir al mejoramiento en la prestación del servicio al usuario o beneficiario.

4. Sobre la vigencia de la doctrina contable pública del Régimen de Contabilidad Pública Precedente:

El artículo 1° de la Resolución 354 de 2007 establecía que el Régimen de Contabilidad Pública - RCP estaba conformado por, entre otros, la Doctrina Contable Pública. Sin embargo, el artículo 1° de la

Resolución 156 de 2018 lo modificó, indicando que la nueva composición del RCP incluye, entre otros, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno con sus respectivos elementos, siendo uno de ellos la Doctrina Contable Pública.

Asimismo, el artículo 3° de la Resolución 156 de 2018 derogó, entre otros, el artículo 4° de la Resolución 354 de 2007 que establecía que la Doctrina Contable Pública se compone por los conceptos de carácter vinculante que emitía la Contaduría General de la Nación bajo el antiguo RCP.

Aunado a lo anterior, el artículo 1° de la Resolución 533 de 2015 dispone que el Marco Normativo para Entidades de Gobierno se compone por, entre otros, la Doctrina Contable Pública que se emita bajo este marco normativo.

Teniendo en cuenta lo anterior, a partir de la fecha de transición al nuevo marco normativo, las entidades de gobierno deberán aplicar de manera integral los componentes del marco normativo respectivo, lo cual incluye la Doctrina Contable Pública que se emita con base en el Marco Normativo incorporado por la Resolución 533 de 2015, así como en el RCP definido por la Resolución 156 de 2018 en lo concerniente a los Procedimientos Transversales y el Referente Teórico y Metodológico.

Por tanto, si alguna entidad de gobierno aplica, con posterioridad a la fecha de transición, un concepto que forma parte de la Doctrina Contable Pública emitida bajo el RCP precedente y que no corresponda con la nueva regulación, deberá corregir los errores que con ocasión de dicha aplicación se identifiquen, atendiendo lo dispuesto en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONCEPTO No. 20221100059241 DEL 26-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual. Propiedades, planta y equipo. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.
	SUBTEMA	Tratamiento contable de un bien inmueble entregado en comodato entre Indeportes Antioquia y la Fundación ADA.

Doctor
FABIÁN DARÍO ARANGO LÓPEZ
Contador
Instituto Departamental de Deportes 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° 20220010039742 del 26 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Actualmente la entidad posee un bien inmueble de su propiedad, el cual se entregó en comodato a la FUNDACION APOYO AL DEPORTISTA ANTIOQUEÑO-ADA, entidad sin ánimo de lucro del sector privado, este inmueble fue entregado a través del contrato de comodato # 224 de 2021 (anexo). Indeportes Antioquia actualmente refleja este bien inmueble en la cuenta 1637-Propiedades, Planta y Equipo No Explotados.

(...)

La entidad actualmente está realizando la depreciación del inmueble acorde a las políticas contables de la entidad con afectación directa a la cuenta del gasto (código contable 5.3.60.15 (DB) del activo 1.6.85.15 (Cr).

CONSULTA

La entidad eleva consulta a la Contaduría General de la Nación, con el fin de:

1. validar si el procedimiento que se realiza actualmente para reconocer este contrato de comodato es el correcto o si se debe corregir y utilizar códigos contables diferentes.

2. es correcto que, aunque la entidad (Indeportes Antioquia) no este usufrutuando este bien realice el proceso de depreciación y afecte su estado de resultados a través del grupo 53-Deterioro, depreciaciones, amortizaciones y provisiones.
3. La entidad debe continuar depreciando el bien inmueble, o debe suspender la depreciación y reiniciar una vez se le devuelva el inmueble”.

CONSIDERACIONES

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

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

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

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

(...)

10.2. 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.

(...)

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.

(...)

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 (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 062, 064 y 065 de 2022, 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).

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para el reconocimiento de los activos la entidad debe atender a los siguientes requerimientos: i) control, ii) generación de beneficios económicos o potencial de servicio y iii) que provenga de sucesos pasados. Respecto al control del activo, puede asumirse a través de la titularidad legal, pero esta no es suficiente, por lo que también se deben considerar aspectos como: a) quién asume los riesgos significativos inherentes al bien, b) la capacidad de definir el uso y destinación del bien, c) el acceso al recurso o su capacidad de restringirlo, y d) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o su capacidad de generar beneficios económicos.

Para efectos de establecer si Indeportes Antioquia tiene el control del activo y por lo tanto, el deber de reconocerlo en su situación financiera, se evidencia que:

- Indeportes Antioquia tiene la titularidad legal.
- La duración del contrato de comodato no cubre la mayor parte de la vida económica del activo.
- La entidad mediante el clausulado ha fijado condiciones frente al uso o destinación del activo transferido.
- La entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- La entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.

Una vez efectuada la anterior evaluación, se identifica que el caso objeto de su consulta corresponde a una transferencia por un periodo no sustancial de la vida económica del activo, en cuyo caso, la comodante al tener el control del bien 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.

Ahora bien, en lo referente a la depreciación del bien entregado en comodato y atendiendo a lo mencionado anteriormente, así como lo establecido en la Norma de propiedades, planta y equipo, Indeportes Antioquia será la entidad que debe realizar la estimación y el reconocimiento contable de la depreciación y el deterioro de valor, correspondiente a la medición posterior del activo.

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno describe la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS como aquellos bienes que, por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de sus actividades. Por consiguiente, Indeportes Antioquia deberá realizar la corrección del error reclasificando el inmueble de propiedades, planta y equipo no explotados a la subcuenta y cuenta respectiva, ya que la entidad sí está haciendo uso del activo para el desarrollo de sus actividades institucionales, contribuyendo a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

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, cuando se trata de errores de periodos anteriores, la corrección del error debe realizarse en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. Por lo tanto, se realizará la corrección de la siguiente manera:

- Los errores del periodo corriente se corregirán en las partidas afectadas por el equívoco antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.
- Los errores de periodos anteriores se corregirán en las partidas del activo afectadas por el equívoco y cualquier diferencia resultante se reconocerá en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Igualmente, siguiendo la misma Norma, para efectos de presentación, si el error es clasificado como material se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. De lo contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas contables a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20221100059251 DEL 26-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Norma de Proceso contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Baja en cuentas de elementos de propiedades planta y equipo.

Doctora
CLAUDIA JULIANA MENDOZA PEDRAZA
Instituto Geográfico Agustín Codazzi
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° 20221400040332 del 29 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“¿La entidad puede dar de baja elementos de propiedad planta y equipo, bajo la tipología de enajenación u ofrecimiento a título gratuito, enajenación a través de intermediario idóneo o subasta pública y/o enajenación de bienes muebles a través de un tercero, si en su política contable describe que el valor residual para las propiedades, planta y equipo de la entidad es de (\$0) porque la vocación de estos activos es para fines administrativos y al terminar su vida útil no se espera enajenarlos, contrario, a lo establecido en el manual de procedimiento de baja de bienes, que menciona la enajenación?”

Si la entidad no ha realizado el cálculo del deterioro de la propiedad planta y equipo y teniendo en cuenta que bajo la implementación de la normas internacionales (sic) del sector público se solicitó este cálculo y si bien en el manual establecido para baja de bienes de la entidad, existe un formato que describe una columna con este concepto, para su respectivo diligenciamiento, así como el de amortización y depreciación, ¿es viable registrar cero en la columna de deterioro y continuar la baja de bienes o en su defecto cual sería el procedimiento a seguir para llevar a cabo dicha baja de bienes?”

CONSIDERACIONES

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

“4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

(...)

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

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

(...)

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

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

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

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

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.

(...)

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

30. Para efectos de determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad aplicará lo establecido en las normas de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

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.

(...)

4. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

(...)

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

19.3. Reconocimiento

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.

(...)

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.

(...)

4. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos no generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor de servicio recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor del servicio recuperable.

(...)

20.3. Reconocimiento y medición del deterioro del valor

11. La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor de un activo no generador de efectivo cuando su valor en libros supere el valor del servicio recuperable. El valor del servicio recuperable es el mayor entre: a) el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición; y b) el costo de reposición.

(...)

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).

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, establece:

“2.1. Etapas del proceso contable

(...)

2.1.2. Medición posterior

Es la etapa en la que se actualiza la medición de los elementos de los estados financieros conforme al marco normativo aplicable a la entidad. Esta etapa incluye la valuación y registro de los ajustes al valor de la partida específica del elemento correspondiente”.

CONCLUSIONES

De conformidad con la Norma de Proceso contable y Sistema Documental Contable, la medición posterior es una etapa del proceso contable en la que se actualiza la medición de los elementos de los estados financieros conforme al marco normativo aplicable. Tratándose de elementos clasificados en la categoría de propiedades, planta y equipo, con posterioridad al reconocimiento, deben medirse por el costo menos la depreciación acumulada y menos el deterioro acumulado.

La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. El valor depreciable por su parte corresponde al valor del activo o de sus componentes menos el valor residual.

El valor residual es un valor estimado por la entidad que debe ser revisado como mínimo al cierre de cada periodo contable, y corresponde al importe que se podría obtener en el momento actual por disponer de un elemento después de deducir los costos estimados por tal disposición, si dicho elemento 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 elemento se van a consumir sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa, el valor residual podrá ser cero, de lo contrario, se debe estimar dicho valor.

Por lo tanto, las políticas contables de la entidad deben indicar que no se deberá estimar valor residual para los elementos de propiedades, planta y equipo que se tengan, durante su vida útil, con el fin de consumir sus beneficios económicos o su potencial de servicio en forma significativa.

De otra parte, para determinar el deterioro de una propiedad, planta y equipo, la entidad considerará lo establecido en la Normas de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o en la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo. Estas normas aplicarán sólo a los activos generadores y no generadores de efectivo bajo su alcance, y que se consideren materiales.

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, se deberá 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.

La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor, cuando el valor en libros de los activos supere su valor recuperable o el valor del servicio recuperable.

En consecuencia, la entidad deberá aplicar integralmente los requerimientos de las Normas de propiedades, planta y equipo, deterioro del valor de los activos generadores de efectivo y de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, a fin de actualizar correctamente los elementos clasificados en la categoría de propiedades, planta y equipo y representar fielmente los hechos económicos en los estados financieros. Omitir la aplicación integral de estas normas configura un error que debe ser corregido antes de proceder a la baja en cuentas de estos elementos, para lo cual, la entidad deberá atender la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Ahora bien, la baja en cuentas es la eliminación total o parcial de un elemento de los estados financieros, que ocurre cuando la partida deja de cumplir, para el caso particular, con la definición de activo. Por lo tanto, con independencia de la tipología, denominación o título bajo el cual se entreguen los elementos de propiedades, planta y equipo, la entidad los dará de baja en cuentas cuando pierda el control de estos, o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.

El registro contable que se deberá efectuar para la baja en cuentas corresponderá a un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES,

PLANTA Y EQUIPO (CR), un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), si aplica; y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Cualquier diferencia que se presente se reconocerá 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.

CONCEPTO No. 20221120059301 DEL 26-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Beneficios a los empleados Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Reconocimiento de las obligaciones pensionales y prestacionales de la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P.

Doctora
PATRICIA EUGENIA GONZÁLEZ ROBLES
Directora Financiera
Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios
Bogotá D.C.

Con el propósito de emitir un lineamiento contable sobre el reconocimiento de las obligaciones pensionales y prestacionales de la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P., en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), se emite concepto en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En atención a la consulta elevada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público sobre el reconocimiento contable de la contraprestación por la asunción del pasivo pensional y prestacional de la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P., se realizó un análisis integral a los artículos 315 y 316 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”, y al Decreto 042 de 2020, del cual surge la necesidad de emitir un nuevo concepto que deje sin vigencia los Conceptos CGN N° 20211100061511 del 02 de agosto de 2021 y 20211120112521 del 20 de diciembre de 2021.

El 23 de junio de 2021 mediante radicado N° 20210010037912, la doctora Patricia Eugenia González Robles, Directora Financiera de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, consultó:

“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 las 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”.

Por su parte, el 24 de junio de 2021 mediante radicado N° 20211100038202, la doctora Olga Inés Sarmiento Sánchez, Gerente Contable Tributario de La Previsora S.A., consultó:

“1 ¿Cuál debe ser el tratamiento contable según el Decreto 042 de 2020, aplicable al Fondo Nacional del Pasivo Pensional y Prestacional de la Electrificadora del Caribe S. A. E. S. P. FONECA?

2. ¿Cuál debe ser el marco normativo aplicable al Patrimonio Autónomo FONECA?

3. ¿Cuál debe ser el tratamiento contable de los aportes recibidos y los pagos realizados por el Patrimonio Autónomo FONECA teniendo en cuenta el marco normativo definido en la pregunta número 2?

4. ¿Cuál debe ser el tratamiento contable que se debe aplicar para el reconocimiento del cálculo actuarial en los estados financieros del Patrimonio Autónomo - FONECA?

5. ¿Cuál debe ser el tratamiento contable que se debe aplicar para el reconocimiento de los procesos judiciales en los estados financieros del Patrimonio Autónomo - FONECA?, teniendo en cuenta que los mismos se van reconociendo una vez se van ejecutando los pagos, así mismo el fideicomitente va asignando los recursos.

6. ¿Cuáles son los tiempos establecidos para hacer la transición de la contabilidad Financiera a la Publica, teniendo en cuenta que una vez se asigne el código institucional del Patrimonio Autónomo FONECA, el mismo estaría obligado a realizar la transmisión trimestral?”

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”, 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; 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).

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.

PARÁGRAFO 2. La asunción por la Nación del pasivo pensional y prestacional a cargo de Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P., no hace al Ministerio de Hacienda y Crédito Público un sujeto con interés jurídico, sucesor procesal o parte interesada en las actuaciones administrativas y/o en las acciones judiciales de cualquier naturaleza, que tengan por propósito la reclamación de derechos pensionales o prestacionales asociados, de carácter particular y concreto.

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

En lo relacionado con la regulación contable pública, la Resolución 354 de 2007, modificada por la Resolución 195 de 2021, 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 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” (Subrayado fuera del texto).

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

“6.1.2. Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

68. Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía o fecha de vencimiento.

69. Una obligación de origen legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal.

70. Es necesario distinguir entre una obligación presente y un encargo o compromiso para el futuro. La decisión de adquirir activos en el futuro no da lugar, por sí misma, al nacimiento de una obligación presente, sino que la obligación surge solo cuando se ha recibido el activo.

71. 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).

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, actualizado según la Resolución 195 de 2020, dispone:

“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.

(...)

2. PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO RELACIONADOS CON PENSIONES

El plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones 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. Estos recursos serán registrados por la entidad que tenga a su cargo obligaciones pensionales por concepto de pensiones, cuotas partes de pensiones, bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales.

(...)

2.1. Conformación del plan de activos

La entidad registrará los activos del plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones por el valor de mercado o por el valor presente de los flujos futuros de estos en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, disminuyendo la subcuenta de la cuenta que identifique el activo, así como la depreciación o deterioro acumulados, cuando a ello haya lugar. (...)

3. NÓMINA DE PENSIONADOS Y CUOTAS PARTES DE PENSIONES POR COBRAR

3.1. Obligación de pago de la nómina de pensionados La entidad registrará la nómina de pensionados a su cargo, debitando la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditando la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES.

(...)

3.2. Pago de la nómina de pensionados

3.2.1. Pagos realizados con recursos de la entidad

Con el pago de la nómina de pensionados, la entidad debitará la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. (...)
(Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, 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.

(...)

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.

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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

En atención a que la obligación legal del pago del pasivo pensional y prestacional de la Electrificadora del Caribe S.A. fue asumido por la Nación y que, mediante el parágrafo 2 del artículo 315 de la Ley 1955 de 2019, se designa a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios como representante de la Nación, corresponde a esta última entidad reconocer las obligaciones asociadas al pasivo pensional y prestacional atendiendo los lineamientos dispuestos 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.

Al respecto, es importante aclarar que, al ser el Fondo Nacional del Pasivo Pensional y Prestacional de la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. - FONECA una cuenta especial de la Nación, sin personería jurídica, que hace parte de la sección presupuestal de la Superintendencia de Servicios Públicos

Domiciliarios, los hechos económicos asociados al Fondo deben integrarse a la contabilidad de la Superintendencia.

Ahora bien, al constituirse el Patrimonio Autónomo - FONECA en virtud de una disposición legal, este se encuentra bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública y debe reportar su información financiera como una entidad contable pública independiente. Por lo que, los recursos que entregue la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios al Patrimonio Autónomo FONECA para el pago de las obligaciones pensionales se trataran como recursos entregados en administración, de acuerdo con lo establecido en el numeral 2.1 del procedimiento mencionado.

Sobre las preguntas formuladas, se responde:

PREGUNTA 1. ¿Cuál debe ser el tratamiento contable según el Decreto 042 de 2020 aplicable al Fondo Nacional del Pasivo Pensional y Prestacional de la Electrificadora del Caribe S.A. E. S. P. FONECA?

Al estar el Fondo Nacional del Pasivo Pensional y Prestacional de la Electrificadora del Caribe S.A. E. S. P. - FONECA integrado en la contabilidad de la Superintendencia, corresponde a esta reconocer los activos, pasivos, gastos e ingresos asociados al Fondo. En este sentido, cuando la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios entregue recursos al Patrimonio Autónomo FONECA para el pago de las obligaciones pensionales se registrarán 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.

Por su parte, en el entendido que, el objeto del Patrimonio Autónomo - FONECA es recibir y administrar los recursos que se transfieran, así como, pagar el pasivo pensional y prestacional, el tratamiento contable a aplicar por la recepción de los recursos será el de recursos recibidos en administración, registrando 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.

Así mismo, es importante indicar que, todos los hechos económicos que se deriven de la administración de los recursos recibidos para el pago del pasivo pensional y prestacional serán reconocidos atendiendo los lineamientos normativos dispuestos en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Pregunta 2. ¿Cuál debe ser el marco normativo aplicable al Patrimonio Autónomo - FONECA?

El numeral 2 del artículo 5 de la Resolución 354 de 2007 (modificado por la Resolución 195 de 2021) 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, al expresar el párrafo segundo del artículo 315 de la Ley 1955 de 2019 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, debe aplicar el Régimen de Contabilidad Pública y reportar su información financiera como una entidad contable pública independiente acorde con lo dispuesto en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por lo anterior, al Patrimonio Autónomo Fondo Nacional del Pasivo Pensional y Prestacional de la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. - FONECA se le fue asignado el código CHIP 923273276.

Pregunta 3 y 4. ¿Cuál debe ser el tratamiento contable de los aportes recibidos y los pagos realizados por el Patrimonio Autónomo FONECA teniendo en cuenta el marco normativo definido en la pregunta número 2? ¿Cuál debe ser el tratamiento contable que se debe aplicar para el reconocimiento del cálculo actuarial en los estados financieros del Patrimonio Autónomo - FONECA?

El Patrimonio Autónomo - FONECA registrará los recursos que reciba de la Superintendencia para el pago de las obligaciones pensionales 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.

Con el pago de las obligaciones, el Patrimonio Autónomo - FONECA 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.

En consecuencia, corresponde a la Superintendencia incorporar en su información financiera el pasivo pensional y prestacional atendiendo lo dispuesto en el numeral 1. Cálculo actuarial de pensiones 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. Razón por la cual, cuando el Patrimonio Autónomo -FONECA efectúe el pago de las obligaciones pensionales, la Superintendencia registrará este pago de acuerdo con lo establecido en los numerales 3.1. y 3.2.1. del procedimiento señalado.

Pregunta 5. ¿Cuál debe ser el tratamiento contable que se debe aplicar para el reconocimiento de los procesos judiciales en los estados financieros del Patrimonio Autónomo - FONECA?, teniendo en cuenta que los mismos se van reconociendo una vez se van ejecutando los pagos, así mismo el fideicomitente va asignando los recursos.

El procedimiento contable que aplica a los hechos económicos relacionados con procesos judiciales que se encuentra regulado en la normativa contable para las entidades de gobierno es el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, incorporado al Marco Normativo para las Entidades de Gobierno con la Resolución 116 de 2017 y actualizado por la Resolución 080 de 2021.

Así las cosas, en caso de que el Fondo Nacional del Pasivo Pensional y Prestacional de la Electrificadora del Caribe S.A. E.S.P. - FONECA actúe como parte demandante o demandada dentro de procesos judiciales, la Superintendencia aplicará tal procedimiento. Lo anterior con independencia de la asignación de los recursos, a los cuales aplicará el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por su parte, el Patrimonio Autónomo – FONECA reconocerá únicamente la entrada o salida de recursos que se destinen para el pago de obligaciones por este concepto, y no las obligaciones en sí que puedan surgir por los procesos jurídicos referidos.

Pregunta 6. ¿Cuáles son los tiempos establecidos para hacer la transición de la contabilidad Financiera a la Pública, teniendo en cuenta que una vez se asigne el código institucional del Patrimonio Autónomo - FONECA, el mismo estaría obligado a realizar la transmisión trimestral?

La CGN con la Resolución 706 de diciembre 16 de 2016, modificada por las Resoluciones Nos. 043 de febrero 8 de 2017, 097 de marzo 15 de 2017, 441 de diciembre 26 de 2019, 109 de junio 17 de 2020 y 193 de diciembre 3 de 2020, establece los formularios de la información a reportar, los requisitos y plazos para el reporte de información a la Contaduría General de la Nación por parte de las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

Ahora bien, el párrafo 2° del artículo 16 de la Resolución 706 de 2016 define que se otorgarán prórrogas, cuando circunstancias excepcionales de materialidad y/o situaciones contingentes demostradas afecten el proceso de consolidación, por lo que, en el evento de requerir prórroga para la presentación de la información, deberá realizar la solicitud a la CGN, Subcontaduría de Centralización de la Información.

Es pertinente señalar que las diferentes normas expedidas por la CGN aquí mencionadas, pueden consultarse en la página www.contaduria.gov.co → RCP en convergencia con NIIF - NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por último, en el entendido que del análisis integral a los artículos 315 y 316 de la Ley 1955 de 2019 y al Decreto 042 de 2020 se cambia el criterio de reconocimiento del pasivo pensional, en atención a que corresponde a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios como representante de la Nación reconocer las obligaciones asociadas al pasivo pensional y prestacional de la Electrificadora del Caribe S.A., se derogan los Conceptos CGN N° 20211100061511 del 02 de agosto de 2021 y 20211120112521 del 20 de diciembre de 2021. En consecuencia, los ajustes a los activos y pasivos que se originen en aplicación de lo aquí indicado afectarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

CONCEPTO No. 20221100060441 DEL 30-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los hechos económicos derivados del convenio interadministrativo No. 110-129-359-0-2019, firmado entre el Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público (DADEP) y la Terminal de Transporte S.A.

Doctor
JUAN CAMILO SANTAMARÍA HERRERA
Contador General (E)
Bogotá D.C

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010039732 del 26 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

El 23 de junio de 2022, con radicado N° 20220010029622, la SDH solicitó concepto sobre el tratamiento contable del contrato interadministrativo No. 110-129-359-0-2019, firmado entre el Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público (DADEP) y la Terminal de Transporte S.A., en los siguientes términos:

“(…) este Despacho recibió solicitud de concepto por parte del Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público (DADEP), en donde se consultó de forma general sobre los reconocimientos contables asociados al Contrato Interadministrativos No. 110-129-359-0-2019 suscrito entre el DADEP y la Terminal de Transporte S.A., cuyo objeto es ‘contratar la operación, administración y mantenimiento de zonas de estacionamiento, bahía y/o parqueo’, en el cual contratista aprovecha económicamente por su cuenta y riesgo las zonas objeto del contrato y asume la responsabilidad de efectuar todas las actividades necesarias para el adecuado mantenimiento y operación, ello bajo la vigilancia del DADEP y de autoridades competentes. (...)”

A partir de lo anterior, se surte el desarrollo de mesas de trabajo con el DADEP y la Terminal de Transporte S.A., e internas, sobre el tratamiento contable que debe darse a las operaciones derivadas en este contrato. En una de las mesas, el DADEP manifiesta que este es un contrato atípico, que no corresponde de ninguna manera, a un contrato de concesión, como tampoco, a uno de administración delegada.

Su distanciamiento con el contrato de concesión está principalmente en el manejo de riesgos, así como en la estructuración financiera, es así, que, al no ser un contrato de concesión, fue posible celebrarlo bajo la modalidad de contrato interadministrativo. Así las cosas, este contrato no tiene los elementos mencionados en el numeral 4 del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, sobre los contratos de concesión, como tampoco aquellos determinados en la ley 1508 de 2012 ‘Por la cual se establece el régimen jurídico de las Asociaciones Público-Privadas, se dictan normas orgánicas de presupuesto y se dictan otras disposiciones’.

Tampoco corresponde a un contrato de administración delegada, por cuanto, la entidad contratante (DADEP) no realiza erogación alguna a título de recursos dados en administración, con destino a la Terminal de Transporte S.A, lo anterior, se evidencia en el referido contrato en el cual se indica: ‘El DADEP reconocerá a la terminal, pro la prestación del objeto del presente contrato, el SEIS PUNTO CINCO POR CIENTO (6.5%), sobre el valor mensual total de los ingresos generados por zonas objeto del contrato interadministrativo antes de IVA, más un valor fijo mensual de TRES MILLONES DE PESOS (\$3.000.000) por cada una de las zonas de parqueaderos entregadas para su administración (...)’.

(...)

Por su parte, en consideración al clausulado del contrato y a la normatividad contable vigente, y si bien en atención a las macro-reglas del proceso contable, las operaciones deben reconocerse atendiendo a su esencia económica, no se pueden desconocer las consideraciones expuestas por las partes involucradas, razón por la cual se plantean las siguientes inquietudes:

1. ¿Cuál debe ser el reconocimiento contable para la figura expuesta anteriormente, incluyendo el tratamiento contable de la retribución fija y variable establecida a favor de Terminal como producto de la operación de los bienes entregados por el DADEP; así como el tratamiento de las inversiones efectuadas con los recursos generados por la operación - aprovechamientos económicos- que sean capitalizables en los bienes existentes entregados o nuevos bienes si se constituyen?
2. Para el DADEP ¿podría tratarse contablemente el contrato 110-129-359-0-2019 de acuerdo con el Procedimiento de recursos entregados en Administración?”

Al respecto, la CGN citó a mesa de trabajo para ampliar el contexto de la consulta. La mesa de trabajo se desarrolló el 4 de agosto de 2022, y se concluyó que era necesario realizar un alcance a la consulta de forma escrita, por cuanto los hechos descritos por las partes no coinciden con los hechos económicos que se desprenden de la lectura del convenio interadministrativo.

En este sentido, el 26 de agosto de 2022, la entidad envió el alcance acordado, indicando:

“El DADEP dentro de su misionalidad tiene a cargo la administración del patrimonio inmobiliario distrital y la sostenibilidad del espacio público en ejercicio de su misión suscribe contratos interadministrativos cuyo objeto es ‘Contratar la operación, administración y mantenimiento de zonas de estacionamiento, había y/o parqueo”, en el cual el operador aprovecha económicamente por su cuenta y riesgo las zonas objeto del contrato interadministrativo y asume la responsabilidad de efectuar todas las actividades necesarias para su adecuado mantenimiento y operación, bajo la

vigilancia del DADEP y de las autoridades competentes. Adicionalmente los recursos recibidos por aprovechamiento económico de las zonas de estacionamiento que resultan como utilidad mensual después de realizar las labores de administración operación y mantenimiento deberán disponerse por parte del operador en una cuenta de ahorros específica para este fin. De generarse excedentes económicos al momento de la terminación del contrato interadministrativo, después de adelantar las labores de administración y operación deberán ser consignadas a la Dirección Distrital de Tesorería.

A la fecha el DADEP realiza el reconocimiento contable del excedente económico al finalizar el contrato en la cuenta contable 411090 otras contribuciones, tasas e ingresos no tributarios.

Una vez descripto (sic) lo anterior y teniendo en cuenta que se realizó una mesa de trabajo En la que participaron la Contaduría General de la Nación la Dirección Distrital de Contabilidad, la Terminal de Transporte y el Departamento Administrativo de la defensoría del Espacio Público surgió la necesidad de solicitar un alcance al mencionado concepto razón por la cual se exponen los siguientes argumentos:

1. Teniendo en cuenta que la Cláusula tercera 'OBLIGACIONES DE LA TERMINAL' en su numeral 13 del contrato interadministrativo indica: 'Llevar a cabo inversiones de mantenimiento y adecuación física durante los primeros tres (3) meses del contrato, en las zonas objeto del contrato interadministrativo, por un valor global de QUINIENTOS MILLONES DE PESOS MCTE (\$500.000.000). Estas labores deberán ser adelantadas atendiendo las instrucciones y recomendaciones del DADEP, por lo que requerirán aprobación previa para su ejecución. Los costos de estas intervenciones serán amortizados de los recursos generados por la operación en plazo máximo de cinco (5) meses. Los costos financieros de estas inversiones no podrán ser cargados al Contrato y serán asumidos por la Terminal'. Es importante señalar que el valor global mencionado anteriormente se origina producto de la operación y ejecución del contrato suscrito; en el cual la Terminal de Transporte da cumplimiento a lo establecido en el numeral 7 de este artículo que señala: 'Aprovechar económicamente por su cuenta y riesgo las zonas objeto del contrato interadministrativo y asumir la responsabilidad de efectuar todas las actividades necesarias para su adecuado mantenimiento y operación, bajo la vigilancia del DADEP y de las autoridades competentes', esto con el fin de resaltar que lo señalado en esta cláusula no fue necesario tal inversión por parte de la terminal, toda vez que con los recursos generados de los dineros recaudados por el aprovechamiento económico, de los bienes de propiedad del Distrito, objetos del contrato se efectuaron las actividades establecidas.

2. De otra parte, el tratamiento contable y de impuestos por parte de la Terminal de Transporte es el siguiente:

En la presente vigencia se está aplicando lo señalado en la Resolución 092 de la Contaduría General de la Nación para el registro de los ingresos recibidos en administración que establece.

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

De esta manera las diferentes transacciones relacionadas en la ejecución del contrato interadministrativo registran con cargo a la cuenta contable 2902, donde se clasifican subcuentas internas de ingresos, costos y gastos, cuentas por cobrar y cuentas por pagar y su contrapartida es la cuenta 1110 Depósito en instituciones financieras, y de esta manera poder dar información detallada a cada requerimiento de manejo del contrato interadministrativo tanto al DADEP como a los entes de control y vigilancia.

Es importante mencionar que las obligaciones tributarias generados en la actividad son registrados y pagados con oportunidad según las fechas establecidas, entre cuales están retención en la Fuente de Renta, retención del Impuesto de Industria y Comercio, Impuesto al Valor Agregado, Retención en la Fuente que se le debe aplicar a Impuesto a las ventas y Contribución del 5% por contratos de obra pública.

3. Por parte del DADEP el registro contable se realiza en el momento de la liquidación del convenio en el caso de que se genere un excedente el cual es reconocido en la subcuenta contable 411090 ‘Otras contribuciones, tasas e ingresos no tributarios’.

4. Por lo anterior se solicita frente a la inquietud planteada en la reunión con respecto al reconocimiento contable, si de ser viable el registro de los ingresos y gastos por la naturaleza del contrato en los estados contables del DADEP, se nos indique si dicho reconocimiento se debe realizar por cada tercero al que la Terminal de Transporte efectúa los pagos o realiza las transacciones, es decir, por cada proveedor o se debe reconocer un valor total de gastos e ingresos con el Nit de la Terminal de Transporte de acuerdo con los informes entregados, esto teniendo en cuenta que es la Terminal de Transporte quien realiza la presentación de los impuestos (retenciones, IVA y presentación de medios magnéticos tanto nacionales como distritales).

5. ¿Cuál sería el tratamiento contable para las dos entidades en caso de que la Terminal de Transportes realice contratos en el cual incremente el valor del bien inmueble o dicha inversión sea capitalizable?

6. Teniendo cuenta que la información contable se allegará a este Departamento mes vencido se van a generar diferencias en cuentas recíprocas por ejemplo el cierre de agosto la Terminal de Transporte entregará la información en el mes de septiembre. Cuyo informe debe ser revisado y aprobado por el supervisor, el DADEP no podrá incorporar dicha información en sus Estados Financieros en el mismo mes”.

CONSIDERACIONES

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

“6.1.1. Activos

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

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

(...)

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

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

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

(...)

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.

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificado mediante la Resolución 064 de 2022, establece

“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.

(...)

3.2. 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.

(...)

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”.

CONCLUSIONES

Es importante indicar que, para realizar el reconocimiento contable de los negocios jurídicos celebrados por las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, 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; y iv) el título por el cual se entregan y reciben los recursos, esto es, como contraprestación directa por los bienes o la prestación de servicios, en administración sin desprenderse del control de los mismos mientras la otra parte realiza las gestiones correspondientes para su ejecución, o como transferencia o subvención.

Por lo anterior, el reconocimiento contable de los contratos y convenios administrativos o interadministrativos, con independencia de su denominación, dependerá de cada caso particular y del análisis que a la luz del documento y de su ejecución se realice.

En este sentido, se recomienda que haya un adecuado flujo de información desde las áreas fuente de la información, principalmente del área jurídica y del área encargada de la contratación, hacia el área contable y financiera.

Así mismo, se requiere que haya un adecuado flujo de información entre las partes de los convenios y contratos administrativos e interadministrativos. Lo cual cobra mayor relevancia tratándose de convenios y contratos interadministrativos en donde participan dos o más entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, por cuanto se requiere que haya un adecuado reporte de las operaciones recíprocas.

Ahora bien, tratándose de recursos entregados en administración, estos son aquellos que se entregan con el propósito de que quien los reciba los administre y cumpla con ellos una finalidad específica. La entidad que los entrega no pierde el control de los recursos.

Estos recursos no se entregan a título de contraprestación, aunque en el instrumento jurídico puede pactarse un porcentaje como tal, y su diferencia con las transferencias es que dichos recursos no ingresan en el patrimonio de quien los recibe, por cuanto la entidad que los entrega no busca subvencionar a la que los recibe, sino que requiere que esta los administre y cumpla con ellos una finalidad.

Existen diversos indicios para determinar si los recursos se entregan en administración, a continuación citaremos los más importantes, sin que sean los únicos, en atención a que en el ordenamiento jurídico pueden haber innumerables convenios y contratos y todos ellos con estipulaciones diversas: i) la entidad que entrega los recursos 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; ii) si la entidad que administra (receptora) no los ejecuta en su totalidad, los excedentes deben devolverse a la entidad que los entregó, lo cual obedece a una devolución de recursos no ejecutados a su titular; y iii) si se generan rendimientos financieros, estos tendrán que destinarse al proyecto o deberán ser devueltos a la entidad que entrega los recursos en administración, por cuanto dicha entidad, al ser la que los controla, está disponiendo de los mismos.

Para estos casos, la entidad que entrega los recursos reclasifica el activo por concepto de recursos entregados en administración y la entidad que recibe los recursos reconoce un activo y un pasivo por concepto de recursos recibidos en administración. En la medida en que se realiza la ejecución de los recursos, la entidad que entrega los recursos disminuye el activo y la entidad que los recibe disminuye el pasivo.

Por su parte, respecto a los acuerdos de concesión, 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.

a. Tratamiento contable del convenio interadministrativo

Atendiendo las particulares de la ejecución del convenio interadministrativo No. 110-129-359-0-2019, firmado entre el Departamento Administrativo de la Defensoría del Espacio Público (DADEP) y la Terminal de Transporte S.A., mediante el cual se entregan predios para la operación, administración y mantenimiento para el estacionamiento, bahía y/o parqueadero, se desprende que los bienes fueron entregados en administración, dado que el control y los riesgos significativos inherentes a los bienes se encuentran en cabeza de la entidad que entrega, puesto que el DADEP entrega los bienes a la Terminal con una finalidad específica, controlando el uso y destinación de los bienes.

Adicionalmente, se observa que la Terminal no controla los bienes entregados por el DADEP, puesto que dentro de los compromisos señalados en las cláusulas del convenio se encuentran, entre otras cosas, la presentación de informes mensuales con la ejecución financiera junto con una relación de los ingresos y gastos por la prestación de servicios de parqueadero público; los excedentes económicos a la terminación del contrato deberán ser girados a la Dirección Distrital de Tesorería de la Secretaría Distrital de Hacienda; los recursos recibidos del aprovechamiento económico de las zonas de estacionamiento que queden como utilidad mensual después de realizar las labores de administración, operación y mantenimiento de los predios entregados en administración, deberán disponerse por parte de la Terminal en una cuenta de ahorros específica para este fin, junto a los rendimientos financieros que se generen; y, el uso de estos recursos deberá ser previamente aprobado por el DADEP.

Por lo que, corresponde al DADEP incorporar el total de ingresos, gastos, derechos y obligaciones asociados a la operación de los bienes con base en la información que suministre la Terminal de Transporte S.A.

Con la entrega de los bienes en administración, estos continuarán registrados en la contabilidad del DADEP 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.

Con el inicio de la operación y de acuerdo al objeto del contrato suscrito, se reconocen los derechos e ingresos que correspondan a la naturaleza de los servicios prestados, mediante un débito en la subcuenta 131724-Servicios de parqueadero de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y un crédito en la subcuenta 439030-Servicios de parqueadero de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

Cuando se efectúe el recaudo de los derechos, el DADEP debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 131724-Servicios de parqueadero de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS. Por su parte, la Terminal 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.

Por los gastos asociados a la administración, operación y mantenimiento de los predios entregados en administración, el DADEP reconocerá el gasto y pasivo correspondiente a la naturaleza de la erogación.

Cuando la Terminal efectúe los pagos correspondientes, el DADEP reconocerá un débito en la subcuenta y cuenta del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR, según corresponda, y un crédito en la subcuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, la Terminal 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.

b. Adiciones y mejoras a los bienes entregados en administración

Las adiciones y mejoras son 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, por lo que, deben ser reconocidas como mayor valor del activo por parte del DADEP.

Por su parte, las reparaciones son erogaciones que recuperan la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa, por lo tanto, las erogaciones por este concepto se llevan al gasto, Lo mismo ocurre con las erogaciones por mantenimiento, estas se incurren con el fin de conservar la capacidad normal de uso del activo, por lo que son gastos del periodo.

En consecuencia, corresponde a la entidad efectuar el análisis conveniente de cada una de las erogaciones efectuadas por parte de la Terminal e incorporar como mayor valor del activo aquellas que sean adiciones y mejoras a los bienes entregados en administración. Mientras que, las erogaciones por reparaciones y mantenimiento de los activos se llevarán como gasto del periodo.

c. Registro contable de las obligaciones tributarias

Al incorporar los hechos económicos derivados de la ejecución del convenio en la contabilidad por parte del DADEP, el registro contable se realizará teniendo en cuenta cada uno de los terceros relacionados en el informe entregado por la Terminal de Transporte S.A.

En lo que respecta a las retenciones en la fuente por IVA, ICA y renta, la entidad administradora, en su condición de agente retenedor, registrará las retenciones tributarias a su cargo debitando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE.

Con el pago de las obligaciones originadas por las retenciones tributarias a cargo de la entidad administradora, 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.

Respecto a las obligaciones distintas a las originadas por las retenciones tributarias, la entidad administradora 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 el Terminal de Transporte S.A., el DADEP 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.

d. Flujo de información entre el DADEP y la Terminal de Transporte S.A.

Para que exista un adecuado registro contable de los hechos económicos, se requiere que haya un adecuado flujo de información entre las partes. Por lo cual, es importante que el DADEP implemente procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos, y exista 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”.

CONCEPTO No. 20221100062181 DEL 06-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los pagos efectuados por Metrolínea S.A. a Metro Cali S.A. en ejecución del contrato interadministrativo para apoyo y asesoría en materia tecnológica a Metrolínea S.A.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los pagos efectuados por Metrolínea S.A. a Metro Cali S.A. en ejecución del contrato interadministrativo para apoyo y asesoría en materia tecnológica a Metrolínea S.A.

Doctora
CANDELARIA DAZA BENÍTEZ
Contadora
Empresa de Transporte de Bucaramanga (Metrolínea S.A.)
Bucaramanga, Santander

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010040502 del 29 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Antecedentes

Metrolínea S.A. como ente gestor del Sistema Integrado de Transporte Masivo de Bucaramanga suscribió con la empresa Transporte Inteligente TISA S.A., el contrato de concesión No. 03 el día 08 de octubre de 2007 para el recaudo y control del sistema integrado de transporte masivo del Área Metropolitana de Bucaramanga. El 12 de agosto de 2020 la empresa TISA S.A. manifiesta la necesidad de dar por terminado el contrato. Y es así que las partes acuerdan el 29 de diciembre de 2021 dar por terminado el contrato de concesión, a partir del 31 de enero de 2022, fecha en que se iniciará la etapa de reversión y restitución de los bienes afectados. Es por esto que Metrolínea S.A., suscribió un

contrato interadministrativo con Metrocali S.A. en noviembre de 2021 por fuera de ley de garantías. Teniendo en cuenta que Metrolinea S.A. no podía iniciar una licitación para contratar las labores de TISA S.A., ya que el contrato se mantiene vigente hasta su liquidación.

Ante la necesidad de dar continuidad a la operación del recaudo y control del SITM, Metrolinea inició las gestiones en la búsqueda de una empresa recaudadora que reemplazara a TISA en todas las labores propias de la concesión. La junta directiva de Metrolinea S.A. tiene dentro de sus funciones, la potestad de realizar los ajustes a la distribución de los recursos del SITM, de esta manera, se llevó a cabo reunión de Junta directiva el pasado 21 de enero de 2022 mediante la cual se acogió la propuesta de Metrocali Y decidió que para el pago de la propuesta por Metrocali se destinen los recursos del 13.5 % que estaban destinados para el concesionario TISA así las cosas, Metrocali entra a ser parte de los beneficiarios del SITM en reemplazo de Transporte Inteligente S.A

CONTRATO INTERADMINISTRATIVO DE RECAUDO Y CONTROL

El 12 de noviembre de 2021 Metrolinea S.A. suscribe contrato interadministrativo con Metrocali S.A con el fin de prestar servicio de asesoría, consultoría y acompañamiento en la revisión del sistema de recaudo y control de la flota del SITM., y en el proceso de transición y reversión del concesionario de recaudo TISA. Así como en el diseño de planes que garanticen la continuidad del servicio incluyendo, de requerirse, la eventual operación del sistema de recaudo y control de la flota. El valor del contrato tiene un plazo de 12 meses, el cual podrá ser renovado de común acuerdo y el valor del contrato será cero pesos es decir que no conlleva a ninguna erogación presupuestal por parte de Metrolinea S.A.

Durante la vigencia 2022 se suscriben los siguientes otrosíes:

OTROSI NO. 01 del 31 de enero de 2022: En sesión de Junta Directiva No. 134 de METROLÍNEA de fecha 21 de enero de 2022 se aprobó la suscripción del Otrosí al Contrato Interadministrativo suscrito con METRO CALI, para gestionar la operación integralmente de los sistemas de recaudo y control de flota del sistema de transporte masivo de Bucaramanga y su área Metropolitana cuyo titular es METROLÍNEA.

OTROSI NO. 02: del 08 de abril de 2022: aclarar la cláusula sexta del OTRO SI No.1 referente a la modificación de la cláusula Octava del contrato interadministrativo para apoyo y asesoría en materia de tecnología a Metrolinea, en forma temporal para que se preste el servicio de recaudo y control de la flota, y de este modo evitar la parálisis o afectación en la prestación del servicio público de transporte.

OTROSI NO. 03: del 29 de abril de 2022: acuerdan como plazo para llevar a cabo la etapa de transición, un término de ciento cincuenta días (150) días, plazo que empezará a correr a partir del 1 de febrero de 2022.

OTROSI NO. 04: del 30 de junio de 2022: Se estima el costo de operación de la etapa de contingencia hasta el 12 de noviembre de 2022 en la suma de DOS MIL TRESCIENTOS OCHENTA Y SIETE MILLONES SEISCIENTOS OCHENTA Y DOS MIL SESENTA Y SIETE PESOS (\$2.387.682.067), sin embargo, el valor exacto será calculado mensualmente, atendiendo los valores unitarios y los servicios requeridos por

Metrolínea S.A., de acuerdo con el modelo de operación que hace parte del plan de contingencia para esta etapa.

La Resolución 226 del 29 de diciembre de 2020 de la Contaduría General de la Nación, incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el Sistema Integrado de Transporte Masivo de pasajeros, gestionado por Metrolinea S.A., quien es la entidad que actúa como administradora de los recursos en calidad de gestora del SITM, y que se encuentra sujeta actualmente al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

Por lo anterior, la nueva normatividad a partir de enero de 2021, establece que la validación de pasajes, así como las liquidaciones y pagos efectuados a los diferentes beneficiarios del SITM corresponde a los municipios realizar los registros en su contabilidad.

La forma de pago del contrato interadministrativo con Metrocali establece se seguirá manejando el reembolso de los costos de operación del Sistema de recaudo y control del SITM Metrolinea y los costos administrativos de dicha operación, con cargo a los recursos del fondo general del SITM Metrolinea, los cuales serán reembolsados directamente por el SITM METROLÍNEA, y que son pagados por la Fiduciario Corficolombiana, que al no tener el concesionario de recaudo TISA quien era el fideicomitente actualmente esta a cargo de Metrolinea S.A.

Inquietudes

1. El contrato interadministrativo suscrito con Metrocali se puede dar aplicabilidad según lo establecido en la Resolución 226 de diciembre de 2020 donde incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores. (...)
2. Como se debe realizar el registro por el pago del plan de inversión que hace Metrolinea S.A. a Metrocali por \$127.872.695
3. ¿Para estas clases de contratos opera la figura de reembolso para los pagos de costos de operación y administración definidos en el contrato interadministrativo?
4. ¿El registro por los pagos de costos y operación los debe realizar los Municipios?, en el entendido que cada mes se les remiten a estos las validaciones como ingresos y el pago del egreso sin especificar el beneficiario. (...)
5. Opera para este contrato interadministrativo el pago como participación del recaudo, en el entendido que se asimilara al contrato de concesión de recaudo?"

CONSIDERACIONES

a. Consideraciones sobre el Marco Normativo para Entidades de Gobierno

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

(...)

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

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1.1. Activos

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

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

se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

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

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

91. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo puede medirse con fiabilidad”.

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública por la Resolución 226 de 2020 y actualizado según lo dispuesto por la Resolución 064 de 2022, indica:

“... se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos relacionados con los entes gestores. Este procedimiento también aplicará a las empresas que se encuentren bajo el ámbito del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en relación con los hechos económicos en los que estas participen en calidad de entes gestores.

(...)

Para fines de la aplicación de este procedimiento, la contabilidad del SITMP hará parte de la contabilidad de la entidad territorial. Lo anterior, dado que dicha entidad es la que espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros de los activos del SITMP y la que

asume los riesgos significativos y los pasivos asociados con estos y con la sostenibilidad del SITMP” (Subrayado fuera de texto).

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

El Marco Conceptual para la Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, actualizado mediante la Resolución 197 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

PREGUNTA 1

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores aplica a las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores y para las empresas que se encuentren bajo el ámbito del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, en relación con los hechos económicos en los que estas participen en calidad de entes gestores.

Ahora bien, para el reconocimiento de los contratos interadministrativos se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que subyace de dichos instrumentos; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, dicho rol puede ser consultado generalmente en las obligaciones o derechos que se estipulan en el instrumento; iv) el título al cual la parte entrega los recursos, esto es, si los entrega como contraprestación por los servicios recibidos, o si los entrega para que la otra parte realice las gestiones correspondientes para la ejecución de los mismos sin desprenderse de su titularidad y; v) el título al cual la otra parte recibe los recursos, esto es, si los recibe como

contraprestación directa por la prestación de sus servicios, o si los recibe en el marco de la administración.

Por lo anterior, el reconocimiento contable de los contratos interadministrativos, con independencia de su denominación, dependerá de cada caso particular y del análisis que se realice a la luz del tenor literal del acto y de su ejecución.

En este sentido, se recomienda que haya un adecuado flujo de información desde las áreas fuente de la información, principalmente del área jurídica y del área encargada de la contratación, hacia el área contable y financiera; así como entre la partes que celebran los contratos interadministrativos, lo cual cobra mayor relevancia tratándose de actos en donde participan dos o más entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, por cuanto se requiere que haya un adecuado reporte de las operaciones recíprocas.

Así las cosas, en la medida que los hechos económicos que se deriven de la ejecución del contrato interadministrativo se encuentren en el marco de los sistemas integrados de transporte masivo, se atenderá a lo señalado por el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores.

PREGUNTAS 2 y 4

En aplicación del principio de devengo, los hechos económicos se reconocen cuando surgen los derechos y las obligaciones, o cuando la transacción u operación que origina el hecho incide en los resultados del período. Por lo que, el reconocimiento de gastos, costos o activos relacionados a los pagos de costos y operación en ejecución del contrato interadministrativo deberá ser efectuado por la entidad que asuma los riesgos y beneficios asociados a dichos pagos y tenga una disminución en el potencial de servicios o beneficios económicos producidos a lo largo del periodo, relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos.

Ahora bien, tratándose de la ejecución de recursos destinados para la operación y mantenimiento del SITMP, los hechos económicos que se deriven de la gestión efectuada por el ente gestor serán reconocidos por la entidad territorial o entidades territoriales que ostenten el control de estos recursos, en el entendido que son estas las que esperan obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros de los activos del SITMP y las que asumen los riesgos significativos y los pasivos asociados con estos y con la sostenibilidad del SITMP.

Por lo tanto, las erogaciones por el pago del plan de inversión que se efectúen para construir, desarrollar, adquirir, rehabilitar o mejorar los bienes o para la adquisición, mejora o rehabilitación de bienes de uso público, de propiedades, planta y equipo o de activos intangibles que hagan parte del SITMP corresponde incorporarlos como activo por la entidad territorial en su información financiera. Por el contrario, si las erogaciones por el plan de inversión no corresponden a aumentos en la vida útil de los bienes, ampliación de su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejoras de la calidad

de los productos o servicios, o reducciones significativas de los costos, se reconocerán como gasto por la entidad territorial en su información financiera.

Así las cosas, el reconocimiento contable de los costos, gastos y activos asociados con el giro de los recursos de Metrolínea S.A. a Metro Cali S.A. se realizará por la entidad o entidades territoriales, conforme a la titularidad o control de dichos recursos.

En consecuencia, dado que los recursos del fondo general del SITM Bucaramanga, requeridos para la ejecución del Contrato Interadministrativo, provienen de la tarifa de las validaciones realizadas en el SITM y estos son administrados por el patrimonio autónomo constituido para su administración en la Fiduciaria Corficolombiana, cuando Metrolínea S.A. giré los recursos a Metro Cali S.A. debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

PREGUNTAS 3 Y 5

Según lo señalado en el artículo 354 de la Constitución Política y en los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la CGN solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública que, por mandato directo del Constituyente, haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública, por lo cual corresponde a la administración de la entidad evaluar con su área jurídica si opera o no la figura de reembolso al tipo de contratos firmados.

CONCEPTO No. 20221100062311 DEL 06-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Provisiones
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los perjuicios materiales en la modalidad de daño emergente futuro a los que fue condenada la entidad mediante sentencia judicial

Doctora
CLAUDIA PATRICIA GARCÍA GUATAMA
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° 20220010040202 del 29 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En fallo emitido y ejecutoriado dentro del proceso jurídico contra el ICBF, la entidad fue condenada a pagar, entre otros conceptos, por daños patrimoniales (daño emergente) lo siguiente:

‘A favor de la madre adolescente, YISEL PALACIOS CÓRDOBA, la suma de UN SALARIO MÍNIMO MENSUAL LEGALVIGENTE (1 SMMLV), desde la fecha de entrega de la menor a su familia de origen (26 de julio de 2013) y hasta cuando el hijo JESÚS DAVID PALACIOS CÓRDOBA, cumpla la mayoría de edad, por concepto de perjuicios materiales en la modalidad de daño emergente futuro, como ayuda o contribución a los gastos de crianza de su hijo’.

A la fecha, el ICBF ya canceló lo indicado en el fallo judicial, quedando pendiente el pago del SMMV por los próximos 10 años, es decir hasta el 2032.

De acuerdo con anterior, solicitamos su orientación en relación con el procedimiento contable a aplicar para el registro de la obligación y pago de un proceso de ejecución sucesiva durante el periodo anotado, en donde el valor del salario mínimo cambia según decreto emitido por el gobierno nacional cada año”.

CONSIDERACIONES

El Consejo de Estado, mediante sentencia N° 41001-23-31-000-2005-00883 del 28 de Agosto de 2019, C.P. Marta Nubia Velásquez Rico, señaló:

“DAÑO EMERGENTE / CLASES DE DAÑO EMERGENTE / DAÑO EMERGENTE FUTURO / CONCEPTO DE DAÑO EMERGENTE FUTURO / DAÑO EVENTUAL - No procede reconocimiento / DAÑO HIPOTÉTICO - No indemnizable / RECONOCIMIENTO DEL DAÑO EMERGENTE - Cuando tiene prolongación cierta y directa.

De conformidad con la jurisprudencia de esta Sección, el daño emergente futuro consiste en una erogación que, con razonable certeza, se producirá y que a la fecha de la interposición de la demanda aún no se ha consolidado, como por ejemplo, las erogaciones pecuniarias que deberá sufragar el demandante como consecuencia de los tratamientos a los que tenga que someterse en virtud del resultado dañino. (...) Así las cosas, si bien el perjuicio indemnizable puede ser futuro, ello no significa que pueda ser eventual o hipotético, por lo que deberá ser una prolongación cierta y directa del estado de cosas producido por el daño” (Subrayado fuera de texto).

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivo

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).

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

“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.

(...)

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.

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define un pasivo como 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.

Así mismo, establece que de acuerdo 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 contable.

De conformidad con la jurisprudencia del Consejo de Estado, el daño emergente futuro consiste en una erogación que, con razonable certeza, se producirá y que aún no se ha consolidado, caso de la sentencia judicial emitida en contra del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar en la cual se le condena a pagarle a la madre de un niño, por concepto de perjuicios materiales en la modalidad de daño emergente futuro, un salario mínimo legal mensual vigente hasta que este cumpla los dieciocho años.

Es preciso señalar que en dicha sentencia se estableció la obligación de realizar pagos de carácter periódico por los diez años restantes hasta que el niño cumpla la mayoría de edad, y no se realizó una

condena al pago del daño emergente futuro por un valor total determinado exigible con la ejecutoria o firmeza de la sentencia.

En este sentido, la Norma de provisiones establece que se reconocerán como tales los pasivos a cargo de la entidad que estén sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía, por lo cual, cuando se condenó a la entidad debió ajustarse la provisión a la mejor estimación del valor de la obligación presente, o en caso de no haberse reconocido en el transcurso del proceso judicial, debió reconocerse la misma.

Así pues, de forma mensual, en la medida en que ya no exista incertidumbre en relación con la cuantía de la obligación, deberá reclasificarse la provisión a la respectiva cuenta por pagar con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2701-LITIGIOS Y DEMANDAS y un crédito a la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

CONCEPTO No. 20221100062591 DEL 07-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual. Arrendamientos. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.
	SUBTEMA	Medición posterior de las mensualidades provenientes de la ejecución del Contrato CN-0132-2014, entre la ADRES y el contratista Unión Temporal DUCOT LTDA.

Doctora

CARMEN ROCÍO RANGEL QUINTERO

Directora de gestión de los recursos financieros de salud

Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en 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° 20221400041042 del 02 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…)

II. REGISTRO CONTABLE

El inmueble fue reconocido en los estados financieros de la ADRES – Unidad de Recursos Administrados (URA) como propiedades, planta y equipo y a su vez se dio la cancelación de las obligaciones de CAPRECOM con la ADRES-URA.

En cuanto a las mensualidades que reconoce el contratista a la ADRES con ocasión de la ejecución del citado contrato, fueron registradas en la cuenta contable otros ingresos por concepto de arrendamiento. (anexo aprobación bien recibido en dación de pago).

Ahora bien, al cierre de la vigencia 2018, la Oficina Asesora Jurídica de la ADRES y la firma ACAD contratada para para la Implementación de las NICSP determinaron que la figura que aplicaba para el Contrato CN-01-132-2014 era el del arrendamiento financiero.

Lo anterior se fundamentó en que un arrendamiento se considera financiero cuando el arrendador transfiere, sustancialmente al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, así su propiedad no sea transferida.

La ADRES – URA reconoció en sus Estados Financieros un Préstamo por cobrar, equivalente a la inversión neta que haya realizado (Inversión bruta descontada a la tasa implícita del acuerdo), para ello elimino el valor registrado en propiedades, planta y equipo y la depreciación acumulada afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

Los valores recibidos por canon de arrendamiento son registrados como un abono al préstamo por cobrar.

El siguiente es el reconocimiento contable en los Estados Financieros de la ADRES – URA:

1- Reconocimiento como propiedad planta y equipo.

Diciembre de 2017.

El inmueble fue reconocido en los estados financieros de la ADRES – Unidad de Recursos Administrados como propiedades, planta y equipo y a su vez se dio la cancelación de las obligaciones de CAPRECOM con la ADRES-URA. Los ingresos recibidos por concepto de cuota de arrendamiento fueron registrados en el PYG de la ADRES en la cuenta contable otros ingresos por concepto de arrendamiento.

2- Identificación del contrato CN-0132 como contrato de arrendamiento financiero y reconocimiento del bien como préstamo por cobrar, en el marco de la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad Pública NICSP.

Diciembre de 2018

En el marco de la implementación de las NICSP se realizaron los análisis al contrato concluyendo que se trataba de un contrato de arrendamiento financiero y la ADRES – URA reconoció en sus Estados Financieros un Préstamo por cobrar, equivalente a la inversión neta realizada (Inversión bruta descontada a la tasa implícita del acuerdo), para ello eliminó el valor registrado en propiedades, planta y equipo y la depreciación acumulada afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. (anexo Análisis NICSP préstamo).

El valor recibido por concepto de cuota de arrendamiento fue abonado al préstamo por cobrar.

3- Registro del Canon de arrendamiento de 2019 a 31 de agosto de 2022.

Los valores recibidos por concepto de cuota de arrendamiento son abonados al préstamo por cobrar.
(...)

4- Concepto emitido por la Oficina Asesora Jurídica de la ADRES.

La Oficina asesora Jurídica mediante comunicación 20221200047533 del 27 de julio de 2022, ratifica la clasificación del contrato como arrendamiento financiero; sin embargo, indica que las cuotas de arrendamiento deben ser reconocidas como ingreso, no como amortización.

III. SOLICITUD

(...)

1- Las mensualidades que debe reconocer el contratista a la ADRES con ocasión de la ejecución del Contrato CN-01-132-2014, ¿Cómo deben ser registradas contablemente?”

CONSIDERACIONES

El contrato CN-0132 de 2014 entre la entidad contratante caja de previsión social de comunicaciones CAPRECOM (Entidad liquidada) y el contratista unión temporal DUCOT, estipula:

“CLAUSULA PRIMERA. OBJETO: El objeto del presente contrato es la ADMINISTRACIÓN y OPERACIÓN DE LA CLINICA ANTERIORMENTE DENOMINADA HENRIQUE DE LA VEGA (en adelante y para los efectos de este contrato se denominará LA CLINICA), BAJO LA EXCLUSIVA DIRECCIÓN, RESPONSABILIDAD Y PLENA AUTONOMIA ADMINISTRATIVA y FINANCIERA DEL CONTRATISTA, PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD EN LA CLINICA, DURANTE QUINCE (15) AÑOS O HASTA LA FECHA EN QUE HAGA USO DE LA OPCIÓN DE COMPRA, de conformidad con los Estudios Previos, los Términos de Referencia y sus Anexos y Documentos Técnicos respectivos, las Adendas Nos. 1 y 2 a los Términos de Referencia, la propuesta presentada por la UNION TEMPORAL DUCOT CONFORMADA POR DUMIAN MEDICAL SAS y COSMITET LTOA CORPORACIÓN DE SERVICIOS MÉDICOS INTERNACIONALES THEM Y CIA LTOA., todos los cuales forman parte integral del presente Contrato. En desarrollo del objeto del presente contrato, EL CONTRATISTA deberá: a) Administrar bajo su autonomía LA CLINICA que se entrega (bienes muebles e inmuebles), de propiedad de CAPRECOM, de tal forma que se mejore y amplíe su capacidad para la prestación de servicios de salud de baja, mediana y alta complejidad. b) Asegurar los recursos económicos necesarios para que LA CLÍNICA se mantenga en funcionamiento adecuado, con sujeción a las normas del Sistema General de Seguridad Social en Salud, que permitan la prestación de los servicios de salud en forma oportuna, continua y con calidad, en su área de influencia. e) Asumir la totalidad de los gastos de operación y administración, de manera tal que mantenga LA CLINICA en óptimas condiciones de funcionamiento. d) Realizar apertura de servicios de mediana y alta complejidad, con el fin de mejorar la capacidad de oferta de servicios de acuerdo con la demanda. e) Garantizar que el portafolio de servicios de LA CLÍNICA incluya servicios de salud acordes con las necesidades de servicios de salud del Departamento de Bolívar, Distrito de Cartagena y su área de influencia teniendo en cuenta las condiciones de la demanda de servicios. f) Efectuar las inversiones mínimas requeridas para la adecuada operación de LA CLINICA, de acuerdo con las condiciones técnicas previstas en los estudios previos que justifican la necesidad de la presente contratación. g) Pagar a CAPRECOM los valores a que se obliga, en los términos y condiciones señaladas en el presente Contrato, y en la forma definida en la propuesta económica.

(...)

CLAUSULA SEXTA. VALOR y FORMA DE PAGO DEL CONTRATO: A través de la convocatoria pública Nro. 14 se determinó el valor del presente neto del contrato en la suma de OCHENTA y CINCO MIL TRESCIENTOS DIECISIETE MILLONES DOSCIENTOS OCHENTA Y DOS MIL SEISCIENTOS CUARENTA Y DOS PESOS (\$ 85.317.282.642), a la fecha de suscripción de este Contrato, conforme a la postura inicial u oferta económica inicial presentada por EL CONTRATISTA. La suma indicada anteriormente será pagada en valores nominales mensuales iguales a aquellos consignados por EL CONTRATISTA en el flujo de caja mensual proyectado, que hace parte integral del presente Contrato. El pago de cada una de las mensualidades incluidas en el flujo de caja antes referido, se efectuará mediante abono en cuenta de EL CONTRATANTE, por mensualidades vencidas, dentro de los primeros cinco (5) días calendario siguientes al último día calendario del mes que se deba cancelar. Vencido este periodo dispuesto para el pago mensual, las sumas no pagadas causarán intereses a la tasa moratoria máxima legal permitida. PARÁGRAFO: Es entendido que la obligación de pago periódico prevista en esta cláusula, cesará a partir del momento en que eventualmente se formalice el pago el valor de la opción de compra sobre el inmueble, en la forma prevista más adelante en este contrato.

(...)

CLAUSULA VIGESIMA TERCERA. OPCIÓN DE COMPRA: Como mecanismo adicional de incentivo para la realización del proceso que dio como resultado la suscripción del presente contrato, los Términos de Referencia previeron el establecimiento de una opción de compra de la Clínica a favor de EL CONTRATISTA, la cual se sujetará para su, ejercicio a las siguientes reglas y condiciones: 1. Valor de la Opción: La opción de compra como mecanismo de incentivo no tiene costo alguno para EL CONTRATISTA, es decir obedece a la mera liberalidad de EL CONTRATANTE Y está constituida por ende a título de incentivo gratuito; 2. Objeto material de la Opción: La opción de compra establecida tiene como único objeto de compra la CLÍNICA que por medio de este contrato se entrega a EL CONTRATISTA, por un valor que será determinable en cualquier momento de la ejecución del presente contrato, con arreglo a la fórmula de determinación del mismo que se indica en esta misma cláusula 3. Periodo de Vigencia: La opción de compra estará vigente desde el primer día hábil del dieciseisavo (16) mes de ejecución del contrato y hasta noventa (90) días calendario antes de la finalización del presente contrato. El ejercicio de la Opción de Compra, deberá ser comunicado por escrito a EL CONTRATANTE Y aquella se hará efectiva a partir del momento en que con base en las reglas establecidas en esta cláusula, se haya definido y pagado y/o convenido pagar totalmente el precio de compra. 4. Determinación del Valor y Forma de Pago de la Clínica: El valor de compra de la Clínica será el resultado de sumar al avalúo comercial actualizado de la Clínica (como activo fijo de CAPRECOM y en fecha posterior a la comunicación en la que EL CONTRATISTA comunique a EL CONTRATANTE su decisión de hacer ejercicio de la opción), según avalúo que realice una firma de evaluadores de reconocido prestigio nacional o regional, siempre que dicho avalúo resulte mayor al calculado en términos de valor futuro a una tasa anual mínima del IPC de cada año o fracción adicionado en el 2% y proporcional por fracción de año, de los dos valores el que resulte de mayor precio, más dos (2) veces el EBITDA reportado con base en los Estados Financieros de la Clínica al cierre del año inmediatamente anterior a aquél en que se pretenda hacer uso de la opción de compra otorgada. La base sobre la cual se debe aplicar la tasa (IPQ + 2%), será en cada año el valor actualizado y por fracción de año se aplicará un incremento proporcional con arreglo al periodo transcurrido del respectivo año. Establecido el valor de compra, las partes revisarán el flujo de caja efectivamente pagado por EL CONTRATISTA a CAPRECOM, durante el periodo en que se hubiere ejecutado el

Contrato de Administración y Operación y lo compararán con aquél teórico que corresponda al pago de SEISCIENTOS MILLONES DE PESOS (\$600.000.000) mensuales, indexados al 3% anual, estableciendo la diferencia entre los mismos, de tal manera que en todo caso la retribución a favor de EL CONTRATANTE, se mantenga como mínimo en dicho nivel, por lo que de resultar menor el valor pagado efectivamente frente al teórico calculado en la forma indicada aquí, el Contratista cancelará la diferencia calculada a CAPRECOM, de forma previa a la celebración del Contrato de Compraventa de la Clínica. El costo del reforzamiento estructural será retribuido en la determinación del valor de la Clínica, conforme al periodo de amortización de ésta, así como de todas las demás inversiones realizadas por EL CONTRATISTA, teniendo para ello como periodo de amortización diez (10) años, a partir de la fecha de realización de la respectiva inversión, de tal manera que su valor en libros en el momento de ejercer efectivamente la opción, será tenido como menor valor de la compra a efectuar, siempre que el valor de tales inversiones en infraestructura (reforzamiento estructural, ampliaciones, remodelaciones o construcciones) y/o equipamiento, hayan sido tenidos en cuenta dentro de los conceptos o ítems que se incluyan y desglosen en el avalúo comercial de la Clínica que haya de servir para determinar su precio de compra. El método de depreciación y/o amortización (según el caso) para establecer el valor en libros, será el de línea recta, sin menoscabo de que contablemente el Contratista haya utilizado otros métodos para el efecto. A opción del Contratista, se podrá no tener en cuenta tales inversiones, ni su valor en libros al momento de ejercer la opción de compra prevista y, entonces simplemente el valor del avalúo versará estrictamente sobre los bienes incorporados a la Clínica en el momento de su entrega para administración y operación por parte de EL CONTRATISTA. En cualquier caso, el menor valor tenido en cuenta para determinar el precio de la Clínica no podrá resultar +/- el 5% al valor que resulte de restar del costo de adquisición de los equipos o del costo de las inversiones en infraestructura, el valor pendiente de amortizar (valor de rescate). El valor o precio de compraventa de la Clínica, calculado en la forma aquí establecida, en todo caso se entiende de contado y en la fecha en que señale el Contratista en la comunicación en que informe a EL CONTRATANTE su ejercicio de la opción de compra, sin que el pago efectivo, pueda exceder de 90 días comunes, después de la fecha de la comunicación acabada de mencionar. No obstante, el Comprador (Contratista) podrá ofrecer una forma de pago diferente, siempre que el plazo para cubrir la totalidad del precio acordado, no exceda de un año; la cuota inicial resulte ser igual o superior al 60% del valor total y; sobre el saldo insoluto después de aplicado el valor de la cuota inicial o de cualquiera de los pagos periódicos establecidos, el Comprador liquide y pague a CAPRECOM una tasa de interés nominal mes vencido equivalente a la DTF más siete (7) puntos porcentuales, es decir DTF + 7% anual nominal en su equivalente mes vencido. Propuesta que será evaluada de acuerdo con la situación financiera de la empresa. En cualquier caso, el contrato de compraventa será definido y firmado en forma independiente del presente” (Subrayado fuera de texto).

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos” (Subrayado fuera de texto).

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

“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.

2. Cuando un contrato contenga componentes de arrendamiento y componentes que no constituyen un arrendamiento, la entidad aplicará esta Norma a cada componente de arrendamiento. Por su parte, los componentes que no son un arrendamiento se reconocerán y medirán conforme a la norma que les sea aplicable. No obstante, si el valor relativo de estos componentes no es significativo respecto del valor total del contrato, a este en su conjunto le aplicarán las disposiciones de esta Norma. Los componentes de arrendamiento identificados se justificarán a partir de la aplicación de los criterios de reconocimiento contenidos en esta Norma.

(...)

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.

7. Cuando el arrendador y el arrendatario acuerden cambiar las estipulaciones del contrato de tal forma que esta modificación dé lugar a una clasificación diferente del arrendamiento, el contrato revisado se considerará como un nuevo arrendamiento para el plazo restante, salvo que sea para renovarlo. No obstante, los cambios en las estimaciones o los cambios en las circunstancias no darán lugar a una nueva clasificación del arrendamiento a efectos contables.

8. Cuando un arrendamiento incluya componentes de terrenos y de edificios conjuntamente, la entidad evaluará la clasificación de cada componente por separado como un arrendamiento financiero u operativo. Para la contabilización, la entidad distribuirá los pagos por el arrendamiento, incluyendo los pagos por adelantado, entre los componentes de terrenos y de edificios en proporción a los valores de mercado relativos que representan los derechos de arrendamiento en estos componentes. No obstante, cuando resulte poco significativo el valor que se reconocería para alguno de los componentes, los terrenos y edificios podrán tratarse como una unidad individual para la clasificación del arrendamiento.

16.2. Arrendamientos financieros

(...)

16.2.1.1. Reconocimiento

9. Cuando el arrendamiento se clasifique como financiero, en la fecha en la cual el arrendatario tenga el derecho de utilizar el activo arrendado, el arrendador reconocerá un préstamo por cobrar, el cual se medirá de acuerdo con lo definido en esta Norma. Cualquier diferencia con respecto al valor en libros del activo entregado o de la contraprestación pagada o por pagar se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

16.2.1.3. Medición posterior

18. Cada una de las cuotas del arrendamiento se dividirá en dos partes que representan los ingresos financieros y la reducción del préstamo por cobrar. Los ingresos financieros totales se distribuirán entre los periodos que constituyen el plazo del arrendamiento con base en la tasa implícita del contrato. Los pagos contingentes que realice el arrendatario se reconocerán como ingresos en los periodos en los que se incurra en ellos.

19. Las estimaciones de los valores residuales del activo (cuya realización por parte del arrendador no esté asegurada o quede garantizada exclusivamente por una parte vinculada con el arrendador) que se utilicen para determinar el préstamo por cobrar, serán objeto de revisiones regulares. Si se produce una reducción permanente en la estimación del valor residual, se procederá a revisar la distribución del ingreso del contrato y cualquier reducción respecto a las cantidades de ingresos ya devengados se reconocerá inmediatamente.

20. Para efectos del deterioro y baja en cuentas del préstamo por cobrar, la entidad aplicará lo dispuesto en la Norma de préstamos por cobrar.

(...)

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

(...)

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.

16. El uso de estimaciones razonables constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información financiera. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

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.

18. Un cambio en los criterios de medición aplicados implicará un cambio en una política contable y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.

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.

(...)

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 el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el principio de Esencia sobre forma indica que todo hecho económico debe reconocerse atendiendo a su esencia económica, con independencia de su forma legal, por lo cual debe darse prelación a la esencia

económica del contrato y esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

El Contrato CN-0132 de 2014 celebrado entre el contratista Unión Temporal DUCOT conformada por DUMIAN MEDICAL SAS y COSMITET LTDA CORPORACIÓN DE SERVICIOS MÉDICOS INTERNACIONALES THEM Y CIA LTDA y la entidad contratante Caja de Previsión Social de Comunicaciones CAPRECOM, Entidad liquidada, la cual cede mediante Resolución L-00037 de 2017 la titularidad al FOSYGA y posteriormente al ADRES – URA, estipula que el contratista deberá prestar los servicios de salud en la clínica durante quince (15) años o hasta la fecha en que haga uso de la opción de compra bajo su exclusiva dirección, responsabilidad y plena autonomía administrativa y financiera; igualmente establece que debe pagar al contratante los valores a que se obliga, en los términos y condiciones señalados en el contrato, y en la forma definida en la propuesta económica. Adicionalmente, estima el valor del Contrato por un monto de \$ 85.317.282.642, pagaderos en valores nominales mensuales iguales a aquellos consignados por el contratista en el flujo de caja mensual proyectado y que estos pagos cesarán a partir del momento en que eventualmente se formalice el pago del valor de la opción de compra sobre el inmueble. Finalmente, respecto a la opción de compra explica en la cláusula vigésima tercera su valor, su objeto material, el periodo de vigencia y la determinación del valor de compra y forma de pago de la Clínica.

Por otra parte, la Norma de arrendamientos establece que 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 y que su clasificación dependerá de la esencia económica y naturaleza de la transacción, más que de la forma legal del contrato. Así mismo, la entidad clasificará como arrendamiento financiero aquel que cumpla, con características como: que el plazo de arrendamiento cubra la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación o si los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar modificaciones importantes en ellos; 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; 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; entre otras.

Por lo que, la administración de la entidad debe analizar las particularidades del contrato, su esencia económica, para determinar si en realidad se transfieren, al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo.

Ahora bien, si por esencia económica el contrato es un contrato de arrendamiento financiero, la Norma de arrendamientos define para los arrendamientos financieros en su medición posterior, que las cuotas del arrendamiento se dividirán en dos partes que representan i) los ingresos financieros que se distribuirán entre los periodos que constituyen el plazo del arrendamiento con base en la tasa implícita del contrato, y ii) la reducción del préstamo por cobrar.

En consecuencia las mensualidades pagadas a la Administradora de los Recursos del Sistema General

de Seguridad Social en Salud (ADRES) reconocerán los valores de la amortización establecidos para cada periodo mediante un débito en la subcuenta y cuenta correspondientes del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y un crédito en la subcuenta 141529-Arrendamiento financiero de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS y en la subcuenta 480221-Rendimiento efectivo préstamos por cobrar de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

En concordancia, la ADRES debe hacer revisiones regulares de las estimaciones de los valores residuales del activo que se utilicen para determinar el préstamo por cobrar y si se produce una reducción permanente en la estimación del valor residual, se procederá a revisar la distribución del ingreso del contrato y cualquier reducción respecto a las cantidades de ingresos ya devengados se reconocerá inmediatamente.

De otra parte, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores establece que una estimación contable es un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico que no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse, para lo cual deben apoyarse de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas. El uso de estimaciones dentro del proceso contable no menoscaba la confiabilidad de la información financiera.

Igualmente, siguiendo la misma Norma, define que los errores corresponden a omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad para el periodo actual o para uno o más periodos anteriores, derivado de un fallo al momento de preparar y presentar los estados financieros, que pueden ocurrir, entre otras fuentes, por errores en cálculos aritméticos, aplicación errónea de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos económicos y los fraudes. Para efectos de presentación, si el error es clasificado como material se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. De lo contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas contables a los estados financieros.

Por consiguiente, la ADRES deberá analizar si el ajuste del valor del arrendamiento correspondiente a los cálculos establecidos para la opción de compra contenidos en la cláusula vigésima tercera del Contrato CN-0132 de 2014 corresponden a un cambio de estimación contable o por el contrario se ha configurado un error contable. Así bien, conforme se definió anteriormente, se realizará la corrección de la siguiente manera:

- Los cambios en las estimaciones se aplicarán de forma prospectiva afectando el resultado del periodo donde ocurre el cambio y el de los periodos futuros que se puedan ver afectados. 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.
- Los errores del periodo corriente se corregirán en las partidas afectadas por el equívoco antes de que se autorice la publicación de los estados financieros. Los errores de periodos anteriores se corregirán en las partidas del activo afectadas por el equívoco y cualquier diferencia resultante se

reconocerá en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

CONCEPTO No. 20221100062661 DEL 10-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Reconocimiento de las obligaciones por prestación de servicios sin soporte idóneo

Doctora
SANDRA GÓMEZ TULCÁN
Abogada de contabilidad
Departamento de Nariño
San Juan de Pasto, Nariño

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010041202 del 05 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Gobernación de Nariño Celebro contrato N°1841 de 2018 cuyo objeto fue: ‘CONSULTORIA PARA EL SANEAMIENTO CONTABLE EN LA GOBERNACION DE NARIÑO DE QUE TRATA EL ARTICULO 355 DE LA LEY 1819 DE 2016 Y CONFORMIDAD CON LA NORMATIVIDAD EXPEDIDA POR LA CONTADURIA GENERAL DE LA NACION’ con el Grupo Fianza S.A.S, mediante la modalidad de contratación de mínima cuantía.

- El valor total del Contrato ascendió a la suma de QUINIENTOS CUARENTA MILLONES DE PESOS M/CTE (\$540.000.000), de los cuales el Departamento realizó dos pagos que se discriminan a continuación:

1. Un pago por CIENTO SESENTA Y DOS MILLONES DE PESOS M/CTE (\$162.000.000) correspondientes al anticipo.

2. Un pago parcial por informe de avance por la suma de SESENTA Y CUATROMILLONES OCHOCIENTOS MIL PESOS M/CTE (\$64.800.000) de los cuales se amortizó DIECINUEVE MILLONES CUATROCIENTOS CUARENTA MIL PESOS M/CTE (\$19.440.000) del anticipo.

- El Departamento Administrativo de Contratación (DAC) adelantó proceso de incumplimiento del contrato de Consultoría N°1841-2018, proceso que se estimó como un incumplimiento parcial por parte de GRUPO FIANZA S.A.S. resuelto mediante resolución 055 del 19 de agosto de 2021 y Resolución 058 del 26 de agosto de 2021.

- En atención al resultado del proceso adelantado por el Departamento Administrativo de Contratación, la Secretaria de Hacienda del Departamento de Nariño emite Resolución N°996 del 15 de diciembre de 2021 para proceder con el pago reconocido a favor del Grupo Fianza S.A.S. en el proceso adelantado por presunto incumplimiento.

- El contratista radico documentos para tramitar pago en el mes de noviembre de 2021, documentos que fueron rechazados debido a que NO se presentó la factura de conformidad a lo resuelto en la Resolución 055 del 19 de agosto de 2021 que en su artículo tercero establece: 'ARTICULO TERCERO. - IMPONER a GRUPO FIANZA SAS, identificado con NIT. 900561666-6, la suma de CIENTO CUARENTA Y DOS MILLONES QUINIENTOS SESENTA MIL PESOS MDA/CTE (\$142.560.000) a título de amortización del anticipo por las razones expuestas en la parte motiva del presente acto administrativo. Lo anterior de conformidad a que las sumas adeudadas por el contratista al Departamento de Nariño y viceversa, fueron compensadas de la siguiente forma:

- Saldo pendiente por pagar al contratista (53.58% de cumplimiento): \$224.532.000
- Valor a descontar por clausula penal 10% valor del contrato proporcional (46.42% de incumplimiento): \$25.055.800
- Valor a descontar por amortización pendiente del anticipo: \$142.560.000.'

De conformidad con lo expuesto la factura debió presentarse por un Valor de \$224.532.000.00 tal como lo expone el artículo en referencia, ya que este valor fue reconocido al contratista como excedente por la ejecución que según el análisis realizado por el departamento administrativo de contratación alcanzo el 53.58%, de este monto proceden la realización de los descuentos establecidos en la resolución por concepto de amortización del anticipo, cláusula penal del 10% y lo retenciones tributarias que para el caso la ley establece.

- En el mes de diciembre de 2021, Grupo Fianza S.A.S. radica nuevamente los documentos para tramitar pago, documentos que una vez fueron rechazados, por cuanto reiterativamente lo facturado no corresponde a lo reconocido en la resolución N°055 del 19 de agosto de 2021.

- Con el fin de poder tramitar el pago al contratista la oficina de Contabilidad, en diversas oportunidades ha requerido vía correo electrónico al Grupo Fianza S.A.S para que presenten en debidamente forma la factura, pero el contratista se niega a presentar los documentos por el valor equivalente a la ejecución parcial del contrato y en cumplimiento a lo resuelto por el Departamento Administrativo de Contratación mediante resoluciones 055 del 19 de agosto de 2021 y resolución 058 del 26 de agosto de 2021.

Teniendo en cuenta que el contratista ya fue informado y ha hecho caso omiso, en la corrección de la factura, se solicita a la DIAN, se analice y se conceptualice las siguientes propuestas:

1. En este sentido, es procedente de que el contratista GRUPO FIANZA SAS. Facture por valor de \$224.532.000 en donde está incluido el valor de la amortización del anticipo como lo establece las resoluciones anteriormente anunciadas, o que valor debe facturar.

2. En relación de la contabilización de la acusación para el pago de lo reconocido en la resolución 055 del 19 de agosto de 2021 Es viable que la oficina de Contabilidad, proceda a registrar contablemente la cuenta por pagar al Grupo Fianza S.A.S, sin realizar las retenciones de acuerdo a las obligaciones tributarias de la persona Jurídica y así se reconozca en los estados financieros el valor de la cuenta por pagar; una vez el Contratista presente la factura correctamente, sea la oficina de Tesorería al momento del desembolso quien realice las retenciones pertinentes teniendo en cuenta las obligaciones tributarias del tercero; por consiguiente se solicita el proceso, procedimiento y los asientos contables que se deben realizar frente a lo planteado.

3. Es viable que la oficina de Contabilidad, reconozca la obligación en cumplimiento a lo dispuesto en la resolución N°055 del 19 de agosto de 2021 y Resolución 058 del 26 de agosto de 2021, con sus respectivas deducciones de lo resuelto en las resoluciones del Departamento Administrativo de Contratación y realice los descuentos tributarios a que haya lugar sin la expedición de la factura por parte del contratista tomando como soporte para el reconocimiento contable el RUT presentados por el Grupo Fianza S.A.S en el mes de diciembre de 2021, para realizar el respectivo trámite; cabe aclarar que al no haber factura la oficina de contabilidad no realizara descuentos por RETEIVA ya que no existe el valor de lo facturado por IVA; por consiguiente se solicita el proceso, procedimiento y los asientos contables que se deben realizar frente a lo planteado.

4. Es viable que la oficina de Contabilidad, reconozca la obligación en cumplimiento a lo dispuesto en la resolución N°055 del 19 de agosto de 2021 y Resolución 058 del 26 de agosto de 2021, con sus respectivas deducciones de lo resuelto en las resoluciones del Departamento Administrativo de Contratación y realice los descuentos tributarios a que haya lugar sin la expedición de la factura por parte del contratista, y de igual manera tomar como soporte para el reconocimiento contable el RUT presentados por el Grupo Fianza S.A.S en el mes de diciembre de 2021, para realizar el respectivo trámite; cabe aclarar que al no haber factura la oficina de contabilidad, se debe reconocer la deducción del RETEIVA aun cuando el contratista no aporta la factura que documente la operación, la deducción se realizaría tomando el precio total incluyendo el IVA; por consiguiente se solicita el proceso, procedimiento y los asientos contables que se deben realizar frente a lo planteado”.

CONSIDERACIONES

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

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

(...)

6.1.2. Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

68. Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía o fecha de vencimiento.

69. Una obligación de origen legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal”.

Por su parte, la Norma del Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada mediante Resolución 069 de 2021, estipula:

“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.

(...)

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).

CONCLUSIONES

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 del Marco Normativo 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, es decir, cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación que origina el hecho incide en los resultados del período.

Por lo anterior, 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.

El reconocimiento del hecho económico se realizará registrando un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 5-GASTOS y un crédito por la obligación en la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, sin detrimento del reconocimiento de las retenciones tributarias y descuentos que procedan de conformidad con la regulación pertinente.

El valor por el cual se realizará el reconocimiento contable estará sujeto a lo pactado contractualmente y al grado de avance en la prestación del servicio.

Ahora bien, respecto al soporte idóneo es importante indicar que la inexistencia del soporte representado en cuenta de cobro o factura no implica la ausencia de la obligación de pagar las sumas adeudadas o que la prestación del servicio no se hubiera realizado, razones por las cuales, cuando se cumplan las condiciones mencionadas en los párrafos anteriores, la entidad debe proceder con el reconocimiento contable del pasivo y el gasto. Por lo tanto, corresponderá a la entidad decidir qué documento fuente idóneo utiliza para el caso particular, atendiendo los lineamientos y características que señala la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable descritos en las consideraciones, lo cual deberá estar incluido en el manual de procedimientos de la entidad.

CONCEPTO No. 20221100062701 DEL 10-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Reconocimiento de los ingresos y gastos por la operación de los servicios, actividades y tramites efectuada por parte de un tercero

Doctora
LILIANA ESPERANZA ORJUELA CUBIDES
Secretaria de Hacienda Municipal
Municipio de Girardot
Girardot, 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° 20220010041092 del 02 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Municipio de Girardot, entrego en concesión la modernización de los servicios del organismo de tránsito de Girardot en materia de tránsito y transporte, implementando una solución integral que permita mejorar la gestión y operación del registro de tránsito municipal automotor, registro municipal de conductores, gestión y trámite de tarjetas de operación; impresión, control y personalización de especies venales, operación y sistematización del registro nacional de infractores, la instrumentación y apoyo al cobro persuasivo y coactivo, operación de los servicios de patios y grúas, operación, prestación y actualización de servicios asociados a las tecnologías de información y las comunicaciones destinadas al tránsito y transporte; operación, administración y gestión de software misional; la instalación, implementación, operación y mantenimiento del sistema de detección electrónica de infractores; habilitación de una sede operativa y de atención al ciudadano para la prestación de los servicios concesionados; gestión de correo necesario para notificar los procesos de servicios concesionados y de cobro a través de sociedades que cuenten con licencia de MINTIC; la modernización, centralización y ampliación de la red semafórica del municipio de Girardot.

La entidad que recibió en concesión el objeto antes mencionado, debe realizar los recaudos mediante un encargo fiduciario y este se encarga de dispersar los valores correspondientes a cada una de las entidades de acuerdo a las liquidaciones acordadas en el contrato de concesión.

‘CLAUSULA OCTAVA: FORMA DE PAGO: El CONCESIONARIO obtendrá como remuneración una participación de los ingresos generados por concepto de los servicios y actividades concesionadas. El porcentaje de remuneración será el cincuenta 50% de los ingresos netos por concepto de los servicios, actividades y tramites concesionados después de los descuentos de ley y de terceros de conformidad con lo dispuesto en el parágrafo primero de la presente clausula. La participación será liquidada y consolidada de manera mensual, la totalidad del recaudo se realizará a través del encargo fiduciario constituido por el CONCESIONARIO donde el municipio será beneficiario, la totalidad de los gastos derivados de la suscripción y administración del encargo fiduciario, así como los gastos financieros del mismo deberá ser asumidos con cargo al proyecto. (...) PARÁGRAFO TERCERO En ningún caso los recursos a transferir al municipio de Girardot podrán ser inferiores al 50% de los ingresos netos por servicios concesionados después de descontar SIMIT, terceros de ley y los gastos de terceros señalados en el PARÁGRAFO (sic) PRIMERO de la presente clausula. En todo caso el contratista no podrá tener remuneración superior a la establecido por las leyes colombianas, acuerdos municipales y en general las tarifas legalmente establecidas. (...)’

EL tema de la consulta es:

¿Quién es el dueño de la totalidad de los valores que ingresan al encargo fiduciario por los cobros realizados y como se afectaría de manera contable y presupuestal los respectivos valores en el Municipio y en la entidad que recibió en concesión el objeto antes mencionado?

¿El municipio debe registrar en su presupuesto de ingresos y registrar en la contabilidad financiera, únicamente el valor que recibe del encargo fiduciario, o debe registrar la totalidad de los ingresos y registrar gastos por los valores que le corresponden a la entidad que recibió en concesión esta labor?

(...)”

CONSIDERACIONES

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1.1. Activos

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

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

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

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

(...)

6.1.4. Ingresos

73. 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 del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, establece:

“1.1.2. Fiducia de administración y pagos

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

1.1.2.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando los recursos se entreguen al encargo fiduciario para el pago de obligaciones, la entidad debitará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS...

(...)

Los recursos entregados en encargo fiduciario de administración y pagos se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la sociedad fiduciaria invierta dichos recursos.

Con el pago de las obligaciones, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN...

(...)

1.1.6. Encargo fiduciario constituido a través de otra entidad

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual define el principio de Esencia sobre forma, según el cual todo hecho económico debe reconocerse atendiendo a su esencia económica con independencia de su forma legal. Por lo tanto, para el análisis del contrato por medio del cual se entregó a un tercero la modernización de los servicios del organismo de tránsito de Girardot en materia de tránsito y transporte debe dar prelación a su esencia económica.

Por consiguiente, para realizar el reconocimiento contable de los negocios jurídicos celebrados por la entidad, mediante contratos, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que les subyace; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, que puede ser consultado generalmente en las obligaciones o derechos estipulados; y iv) el título por el cual se entregan y reciben los recursos, esto es, si los recibe como contraprestación directa por la prestación de sus servicios o para su administración. Por lo anterior, el reconocimiento contable de los contratos dependerá de cada caso particular y del análisis que se realice a la luz del tenor literal del acto y de su ejecución.

Adicionalmente, se recomienda que haya un adecuado flujo de información desde las áreas fuente de la información, principalmente del área jurídica y del área encargada de la contratación, hacia el área contable y financiera.

Por otra parte, en atención al literal j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996 (el cual establece como una de las funciones de la CGN, ser la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y de los demás temas que son objeto de su función normativa), la CGN se pronunciará únicamente sobre aspectos normativos definidos por esta autoridad de regulación, lo cual implica que no efectuará el análisis de cada contrato para definir su tratamiento contable y, en consecuencia, cada entidad deberá definirlo a partir del juicio profesional y de la identificación de intenciones y voluntades de las partes.

Por lo anterior, le corresponde a la entidad territorial establecer la esencia económica del hecho, por cuanto es quien conoce el detalle y la completitud del contexto particular de la transacción, y deberá establecer el correcto tratamiento contable de los hechos económicos, teniendo en cuenta 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 del mismo.

Bajo este contexto, se permita dar respuesta a su consulta en los siguientes términos:

El reconocimiento de los recursos consignados en el encargo fiduciario dependerá de la titularidad y control que ejerza la entidad territorial sobre ellos.

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.

Ahora bien, conforme a lo relacionado en la consulta y en el entendido que la entidad territorial no cedió la explotación del derecho como forma de remuneración por la entrega de la operación de los diferentes servicios, actividades y trámites relacionados con el servicio de transporte y tránsito sino que pactó una participación de los ingresos netos por concepto de estos, corresponde al municipio de Girardot reconocer en su información financiera el activo por los recursos girados al encargo financiero y aquellos ingresos de las actividades operadas por el tercero en la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por lo tanto, si la entidad trasladara recursos para su administración al encargo fiduciario debitará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, reconocerá los ingresos generados por los servicios y actividades operadas por el tercero, así como los gastos relacionados con la operación afectando las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar, como se indica a continuación:

- Los ingresos por los servicios y actividades se reconocerán mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y un crédito en la subcuenta 433010-Servicio de transporte terrestre de la cuenta 4330-SERVICIOS DE TRANSPORTE o en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 43-VENTA DE SERVICIOS.

Cuando se recauden los derechos en el encargo fiduciario, debitará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

- Los gastos por la operación, incluyendo la remuneración por la gestión efectuada por el tercero, se reconocerán debitando la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 5-GASTOS o 6-COSTOS DE VENTAS y acreditando la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Cuando se notifique el pago de las obligaciones con los recursos depositados en el encargo fiduciario, debitará la subcuenta 240101-Bienes y servicios 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.

Respecto a la afectación y registro presupuestal de los ingresos y gastos asociados a la modernización de los servicios del organismo de tránsito del municipio de Girardot en materia de tránsito y transporte entregados a un tercero, 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 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.

CONCEPTO No. 20221100062811 DEL 11-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones sin contraprestación Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los recursos recaudados por concepto de impuesto de alumbrado público, los cuales son administrados en un encargo fiduciario constituido a través de otra entidad.

Doctor

OSCAR HARVEY ROJAS CARRILLO

Secretario de Hacienda

Municipio de Tocancipá

Tocancipá, 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° 20220010041422 del 6 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Por medio del presente se solicita cordialmente a la Contaduría General de la Nación emitir concepto sobre los interrogantes que se relacionan, según la siguiente información:

- En el acuerdo 002 de 2019 se ‘autoriza al alcalde de Tocancipá para la constitución de una sociedad de economía mixta por acciones para la prestación del servicio de alumbrado público en el Municipio de Tocancipá’. En el artículo 4 de este acuerdo se ‘autoriza al señor Alcalde del Municipio de Tocancipá, ceder con destino a la operación del sistema de Alumbrado Público, el cien por ciento (100%) del recaudo del impuesto de alumbrado público o la renta que lo sustituya, por el termino de 30 años, contados a partir del inicio de las operaciones de la sociedad, con el fin de financiar todas las actividades que sean inherentes a la prestación del servicio de alumbrado público de acuerdo con las normas vigentes’.
- Mediante documento privado registrado en Notaria en el mes de octubre de 2019, el Municipio de Tocancipá y la entidad Energizett SA ESP constituyen una sociedad de economía mixta de carácter municipal, bajo la forma de sociedad por acciones simplificada, denomina Empresa de Alumbrado Público de Tocancipá SAS (posteriormente Gestión Energética Integral de la Sabana SAS) para la prestación del servicio de alumbrado público en el Municipio de Tocancipá por el

término de 30 años. El objetivo principal de la Empresa de Alumbrado Público de Tocancipá SAS será ‘La prestación del servicio de alumbrado público en el Municipio de Tocancipá’

(...)

- En el documento de constitución se establece como obligación del Municipio ‘Gestionar de manera oportuna la transferencia al patrimonio autónomo del recaudo del impuesto de alumbrado público, que no sean recaudados a través del comercializador que atiende el mercado regulado, tales como son los usuarios no regulados y los cobrados junto con el impuesto predial’

(...)

- En enero de 2020 la Empresa de Alumbrado Público de Tocancipá hoy Gestión Energética Integral de la Sabana constituye Contrato de Encargo Fiduciario de Administración, Pagos y Fuentes de Pago con la entidad financiera ITAÚ. Dicho Encargo Fiduciario se constituye con la finalidad de administrar todos los recursos que reciba en virtud del recaudo de la tarifa del impuesto de alumbrado público del Municipio de Tocancipá y realizar los pagos.
- En dicho Encargo Fiduciario se establece un procedimiento de pagos donde la Empresa de Alumbrado Público de Tocancipá hoy Gestión Energética Integral de la Sabana es la Constituyente; quién autoriza realiza dicho procedimiento y los pagos.
- La facturación y recaudo del impuesto de alumbrado público para los usuarios regulados está realizándose por parte de las entidades Comercializadoras de Energía quienes efectúan los depósitos en el Encargo Fiduciario.
- La facturación del impuesto de alumbrado público para los usuarios no regulados se realizaría por parte del Municipio, pero el recaudo sería sin situación de fondos mediante depósitos en el Encargo Fiduciario por parte de cada uno de los contribuyentes.
- El recaudo de la sobretasa del impuesto de alumbrado que se factura por el Municipio en la misma factura del impuesto predial se recaudaría y transferiría al Encargo Fiduciario.

Bajo las anteriores situaciones surgen los siguientes interrogantes:

1. ¿Cuál es el manejo contable aplicable para el reconocimiento de los ingresos (causación y recaudo) por impuesto de alumbrado público en la Fiducia?, considerando que dicho impuesto está depositándose en el Encargo Fiduciario constituido por la Empresa de Alumbrado Público de Tocancipá hoy Gestión Energética Integral de la Sabana
2. ¿Procede para el Municipio incluir en sus activos como Recursos entregados en administración el saldo y los movimientos que se realicen en el Encargo Fiduciario?

3. ¿Cuál es el manejo contable aplicable para el reconocimiento de los gastos (causación y pago) realizados en el Encargo Fiduciario?
4. En términos generales, cuál sería el manejo o la doctrina contable para el reconocimiento y medición de los recursos de alumbrado público cuando los entes territoriales han optado por la creación de empresas de economía mixta para la prestación de los servicios de alumbrado público. Lo anterior teniendo en cuenta que la doctrina contable existente se encuentra relacionada con acuerdos de concesión”.

CONSIDERACIONES

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

“ARTÍCULO 350. Destinación. El impuesto de alumbrado público como actividad inherente al servicio de energía eléctrica se destina exclusivamente a la prestación, mejora, modernización y ampliación de la prestación del servicio de alumbrado público, incluyendo suministro, administración, operación, mantenimiento, expansión y desarrollo tecnológico asociado.

(...)

ARTÍCULO 352. RECAUDO Y FACTURACIÓN. El recaudo del impuesto de alumbrado público lo hará el Municipio o Distrito o Comercializador de energía y podrá realizarse mediante las facturas de servicios públicos domiciliarios. Las empresas comercializadoras de energía podrán actuar como agentes recaudadores del impuesto, dentro de la factura de energía y transferirán el recurso al prestador correspondiente, autorizado por el Municipio o Distrito, dentro de los cuarenta y cinco (45) días siguientes al de su recaudo. Durante este lapso de tiempo, se pronunciará la interventoría a cargo del Municipio o Distrito, o la entidad municipal o Distrital a fin del sector, sin perjuicio de la realización del giro correspondiente ni de la continuidad en la prestación del servicio. El Municipio o Distrito reglamentará el régimen sancionatorio aplicable para la evasión de los contribuyentes. El servicio o actividad de facturación y recaudo del impuesto no tendrá ninguna contraprestación a quien lo preste” (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 943 de 2018, por el cual se modifica y adiciona la Sección 1, Capítulo 6 del Título III del Libro 2 del Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía, 1073 de 2015, relacionado con la prestación del servicio de alumbrado público, señala:

“ARTÍCULO 4. Modifíquese el artículo 2.2.3.6.1.2 del Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía, 1073 de 2015, el cual quedará así:

‘ARTÍCULO 2.2.3.6.1.2. Prestación del Servicio. Los municipios o distritos son los responsables de la prestación del servicio de alumbrado público, el cual podrán prestar de manera directa, o a través de empresas de servicios públicos domiciliarios u otros prestadores del servicio de alumbrado público

que demuestren idoneidad en la prestación del mismo, con el fin de lograr un gasto financiero y energético responsable.

De conformidad con lo anterior, los municipios o distritos deberán garantizar la continuidad y calidad en la prestación del servicio de alumbrado público, así como los niveles adecuados de cobertura.
(...)

PARÁGRAFO 2. Los municipios o distritos tendrán la obligación de incluir en rubros presupuestales y cuentas contables, independientes, los costos de la prestación del servicio de alumbrado público y los ingresos obtenidos por el impuesto de alumbrado público, por la sobretasa al impuesto predial en caso de que se establezca como mecanismo de financiación de la prestación del servicio de alumbrado público, y/o por otras fuentes de financiación. Cuando el servicio sea prestado por agentes diferentes a municipios o distritos, estos agentes tendrán la obligación de reponer al ente territorial la información para dar cumplimiento a este parágrafo” (Subrayado fuera de texto).

El Acuerdo 025 de 2021, por el cual se establece, actualiza y unifica el estatuto de rentas del municipio de Tocancipá y se derogan algunas disposiciones en materia tributaria, establece:

“ARTÍCULO 227. DESTINACIÓN: El impuesto de alumbrado público como actividad inherente al servicio de energía eléctrica se destina exclusivamente al sistema de iluminación municipal, su prestación, mejora, modernización y ampliación de la prestación del servicio de alumbrado público, incluyendo suministro de energía, administración, operación, mantenimiento, expansión, interventoría, desarrollo tecnológico asociado y la fiducia pública encargada del manejo de los recursos.

(...)

ARTÍCULO 230. SUJETO ACTIVO: El Municipio de Tocancipá es el Sujeto Activo, titular de todos los derechos del impuesto de alumbrado público, quien define los procesos de recaudo y su vinculación para la eficiente obtención de la renta. El Municipio a través de sus autoridades de impuestos municipales o sus entidades descentralizadas adelantarán las actividades de administración, liquidación, determinación, fiscalización, cobro coactivo, control, discusión, recaudo, devoluciones y sanciones, que integran el proceso de gestión fiscal del tributo.

(...)

ARTÍCULO 240. ASPECTOS PRESUPUESTALES DEL TRIBUTO: De conformidad con el parágrafo 2 del Artículo 4° del Decreto 943 de 2018 los municipios tienen la obligación de incluir en rubros presupuestales y cuentas contables, independientes, los costos de la prestación del servicio de alumbrado público y los ingresos obtenidos por el impuesto de alumbrado público, por la sobretasa al impuesto predial en caso de que se establezca como mecanismo de financiación de la prestación del servicio de alumbrado público, y/o por otras fuentes de financiación.

(...)

ARTÍCULO 241. RECAUDO DEL IMPUESTO: (...)

Las empresas comercializadoras de energía actuarán como agentes recaudadores del impuesto. En todos los eventos anteriores, se transferirá el recurso al prestador correspondiente, autorizado por el Municipio (...)

(...)

Parágrafo 1°. Sin perjuicio de los controles pertinentes por razón de la naturaleza de la actividad, el municipio ejercerá directamente un control sobre el cumplimiento de las finalidades, objetos, políticas, instrucciones, directrices, programas y normatividad aplicable que deben ser observados por cada comercializador de energía o el sistema definido de recaudo.

(...)

ARTÍCULO 243. DEBERES DEL RECAUDADOR: (...)

(...)

Parágrafo 1°. Cuando el valor del recaudo del impuesto de alumbrado público sea insuficiente para pagar los costos del servicio, el municipio deberá realizar las apropiaciones presupuestales necesarias para cubrir el déficit para el pago de dicha obligación (...)

(...)

Parágrafo 3°. Será obligación del Municipio y de la Secretaria de Hacienda adelantar las gestiones de recuperación de la renta tributario del impuesto (...)" (Subrayado fuera de texto).

En Expediente 25000-23-41-000-2019-00884-000 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, se indica:

"6.2. LA FALTA DE MOTIVACIÓN EN EL ACTO ADMINISTRATIVO OBJETO DE LAS OBSERVACIONES

(...)

6.2.3. Revisadas las consideraciones que soportan el acto administrativo observado, la Sala se cuestiona que el artículo cuarto del Acuerdo No. 002 de 2019, no cuenta con un fundamento legal ni con un soporte fáctico que sustente la medida.

(...)

En ninguno de los apartes del capítulo de consideraciones del acto administrativo objeto de las observaciones, se sustentan los fundamentos jurídicos y fácticos que le permitan al Concejo Municipal de Tocancipá autorizar al Alcalde del municipio ceder el 100% del recaudo por concepto de Impuesto de Alumbrado Público o la renta que lo sustituya por el término de treinta (30) años contados a partir del inicio de las operaciones de la sociedad de economía mixta.

De igual manera tampoco se infiere de las consideraciones del acto, la descripción de las actividades necesarias para la prestación del servicio de alumbrado público, y la justificación para que el desarrollo de estas involucre comprometer por treinta (30) años la totalidad de los recursos del municipio por conceptos del impuesto de alumbrado público.

(...)

RESUELVE

(...)

SEGUNDO: En consecuencia, DECLÁRASE la inconstitucionalidad e ilegalidad del Acuerdo No. 002 de 2019 por los motivos expuestos en esta providencia” (Subrayado fuera de texto).

En contrato de encargo fiduciario de administración, pagos y fuente de pago celebrado entre Alumbrado Público de Tocancipá SAS hoy Gestión Energética Integral de la Sabana e ITAÚ, se indica:

“Cláusula Primera: Definiciones y Principios de Interpretación

1.1. Definiciones

(...)

“Constituyente”: Significa Alumbrado público de Tocancipá SAS hoy Gestión Energética Integral de la Sabana SAS (...)

(...)

Cláusula Cuarta: Recursos entregados al Encargo Fiduciario. – Son los recursos que entrega el Constituyente a la Fiduciaria, provenientes del desarrollo de su actividad económica y que corresponden al recaudo del impuesto de alumbrado público del Municipio de Tocancipá, recaudado a través de Codensa y cualquier otro comercializador de energía y cuyos recursos serán transferidos a la cuenta abierta en nombre del Encargo Fiduciario de conformidad con la leyenda que se dejará en las correspondientes facturas.

(...)

Cláusula Sexta: Obligaciones de la Fiduciaria (...)

1. Administrar los recursos entregados por el Constituyente a través de las diferentes Subcuentas, conforme a los términos y condiciones indicadas en este contrato.

(...)

4. Realizar los pagos que al respecto le instruya el Constituyente de conformidad con el Procedimiento indicado en la Cláusula décima, y de acuerdo a la finalidad de cada una de las Subcuentas del Encargo Fiduciario.

(...)

6. Rendir cuentas comprobadas de su gestión al Constituyente y a los Beneficiarios de las diferentes subcuentas con corte a junio y diciembre de cada año (...)

(...)

11. Cobrar las comisiones acordadas, como se establece en el presente contrato.

(...)

Cláusula Décima Tercera: Destinación de los Bienes a la terminación de la Fiducia. A la terminación del Encargo Fiduciario por cualquier causa, los recursos, los rendimientos y frutos pendientes serán entregados a las Beneficiarios de las correspondientes subcuentas” (Subrayado fuera de texto).

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

(...)

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

59. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad para reducir la salida de flujos futuros de efectivo” (Subrayado fuera de texto).

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

(...)

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.

(...)

1.2.2. Medición

6. Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, actualizado según la Resolución 064 de 2022, establece lo siguiente:

“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.

(...)

1.1.2. Fiducia de administración y pagos

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

(...)

1.1.2.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

(...)

Los recursos entregados en encargo fiduciario de administración y pagos se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la sociedad fiduciaria invierta dichos recursos.

Con el pago de las obligaciones, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...).

(...)

1.1.6. Encargo fiduciario constituido a través de otra entidad

(...)

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”.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo dispuesto en la Ley 1819 de 2016, el Decreto 943 de 2018 y el Acuerdo 025 de 2021, es importante resaltar lo siguiente: i) los recursos recaudados por concepto de impuesto de alumbrado público deben destinarse al financiamiento del sistema de alumbrado público; ii) los municipios y distritos son los responsables de la prestación del servicio de alumbrado público, el cual podrán prestar de manera directa, o a través de empresas de servicios públicos domiciliarios; iii) el municipio de Tocancipá es quién debe garantizar los recursos para la sostenibilidad del sistema de alumbrado público, y cuando estos sean insuficientes, debe realizar las apropiaciones necesarias para atender el déficit; iv) es obligación del municipio de Tocancipá y de la secretaria de hacienda adelantar las gestiones necesarias para recaudar el impuesto de alumbrado público; y v) la potestad tributaria del impuesto de alumbrado público es del municipio de Tocancipá.

Igualmente, el artículo 240 del acuerdo antes referido expresa que los municipios tienen la obligación de incluir en sus cuentas contables los costos de la prestación del servicio de alumbrado público y los ingresos obtenidos por impuesto de alumbrado público.

Así las cosas, desde la esencia económica y para efectos contables, el municipio de Tocancipá es la entidad que espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros con los recursos del impuesto de alumbrado público, así mismo, es quién tiene la titularidad de dicho impuesto, asume los riesgos significativos de este, y debe garantizar que los recursos se usen para sostener el sistema, de tal manera que le corresponde reconocer el total del impuesto de alumbrado público.

Por lo tanto, en cumplimiento de la Normas de cuentas por cobrar e ingresos de transacciones sin contraprestación, el municipio de Tocancipá debe reconocer el activo y el ingreso por concepto de impuesto de alumbrado público cuando surja el derecho de cobro originado en la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, debitando la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditando la subcuenta 410545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 4105-IMPUESTOS, por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos.

Con la información del recaudo del impuesto de alumbrado público por parte de la comercializadora de energía y el encargo fiduciario, el municipio de Tocancipá registrará un débito en la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

Los recaudos que efectúe el municipio de Tocancipá para luego transferirlos al encargo fiduciario se registrarán debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

Ahora bien, teniendo en cuenta que los recursos por concepto de alumbrado público son administrados en el encargo fiduciario constituido por Gestión Energética Integral de la Sabana SAS, el municipio de Tocancipá deberá aplicar lo establecido en el numeral 1.1.6. Encargo fiduciario constituido a través de otra entidad del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, considerando que, para el caso particular, la entidad que controla los recursos es el municipio de Tocancipá.

De modo que, con el traslado de los recursos al encargo fiduciario, el municipio de Tocancipá realizará los siguientes registros contables:

- Cuando la comercializadora de energía efectúe los depósitos al encargo fiduciario, el municipio de Tocancipá debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

- Cuando el municipio de Tocancipá gire al encargo fiduciario los recursos que ha recaudado, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERA.

- Cuando el encargo fiduciario sea quien recaude directamente, el municipio de Tocancipá debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Posteriormente, con la información reportada por Gestión Energética Integral de la Sabana SAS sobre la gestión realizada por la sociedad fiduciaria, el municipio de Tocancipá aplicará lo establecido en el numeral 1.1. Encargos fiduciarios o fiducia pública, en lo que respecta a fiducia de administración y pagos del procedimiento antes señalado.

Es por esto que con la información reportada, el municipio de Tocancipá debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el gasto incurrido y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo adquirido. Con el pago de las obligaciones por parte de la sociedad fiduciaria, el municipio de Tocancipá debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCEPTO No. 20221100063021 DEL 13-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual
	SUBTEMA	Obligación de implementar sistemas de costos para la medición de los servicios prestados gratuitamente por la Imprenta Distrital.

Doctor
 IVÁN JAVIER GÓMEZ MANCERA
 Subdirector Financiero Secretaría General
 Alcaldía de Bogotá D.C.
 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° 20220010041582 del 07 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En el año 2008, el Alcalde Mayor de Bogotá expide el decreto Distrital No. 54, el cual en su artículo 1 (modificado por el decreto 084 de 2008) define que ‘Todas las entidades, organismos y órganos de control del Distrito Capital, deberán realizar sus trabajos de impresiones y publicaciones oficiales a través de la Subdirección de Imprenta Distrital.’

Por tal motivo, la Secretaría General a través de la Subdirección de Imprenta Distrital en cumplimiento del ordenamiento legal, debe atender las necesidades de impresión oficial de 479 entidades (15 Secretarías cabeza de sector, 3 entidades del sector central de soporte técnico, 24 entidades adscritas, 14 vinculadas, 20 del sector descentralizado territorialmente, 399 instituciones de educación Distrital, 3 Órganos de Control y 1 Corporación Pública Administrativa); así como de las entidades, organismos y órganos de control del Distrito Capital en la publicación oficial en el Registro Distrital.

(...)

De acuerdo a lo anterior, y tal como se evidencia en los procedimientos internos de la Subdirección de Imprenta Distrital, esta división de la Secretaría General, no realiza compra de materias primas e insumos para la realización de las órdenes de producción requeridas por las distintas entidades del Distrito Capital, ni tampoco, realiza facturación alguna al entregar el producto terminado al usuario final que permita evidenciar la utilidad o pérdida generada en la entrega de cada uno de estos trabajos de impresión desarrollado y entregados de acuerdo a los requerimientos técnicos de cada uno de sus clientes.

Es importante mencionar que los gastos de Mano de Obra Directa y de Costos Indirectos de Fabricación implícitos en el desarrollo de las actividades misionales de la Subdirección de Imprenta Distrital, son asumidos en su totalidad por el presupuesto de funcionamiento de la Secretaría General, los cuales son registrados como gastos dentro de los Estados Financieros de la entidad.

(...)

En consideración a lo anteriormente mencionado, y teniendo en cuenta que la misionalidad de la Subdirección de la Imprenta Distrital está enfocada en el apoyo a las iniciativas editoriales con propósitos diversos de las demás dependencias de Bogotá Distrito Capital; que, consecuentemente, ni tiene en mente obtener utilidades de dicha actividad (pues sería equivalente a sacar dinero de un bolsillo para meter a otro bolsillo) y en consecuencia tampoco tiene la obligación de facturar por tratarse de dependencias de la misma entidad territorial (pues sería equivalente a cobrarme a mí mismo) y finalmente, considerando que las erogaciones en que incurren las diferentes dependencias cuando adquieren el papel, las tintas, los insumos en general y las artes, cuando las allegan a la imprenta distrital, se acumulan en el gasto y por lo tanto en los Estados de Resultados y por lo tanto en los estados agregados de Bogotá D.C. que se remiten trimestralmente como entidad territorial.

Por los antecedentes anteriormente citado desde la Subdirección Financiera de la Secretaría General de la Alcaldía Mayor de Bogotá, respetuosamente queremos saber, si para este caso en particular, es de obligatorio cumplimiento la implementación de un sistema de costos para las operaciones de la Imprenta Distrital, teniendo en cuenta que esta división, no realiza compra de materias primas e insumos, y la Mano de Obra y Costos Indirectos de Fabricación son asumidos en su totalidad como gastos por la Secretaría General”.

CONSIDERACIONES

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

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o

servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

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

(...)

6.1.5. Gastos

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

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

81. 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

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

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

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

91. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo puede medirse con fiabilidad.

(...)

93. Si la entidad suministra bienes o servicios, en forma gratuita, los gastos se reconocen cuando se entregan los bienes o se prestan los servicios” (Subrayado fuera de texto).

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

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

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

(...)

9.2. Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación.

(...)

9.2.2. Costos de transformación

8. Los costos de transformación estarán conformados por las erogaciones y cargos directos e indirectos relacionados con la producción de bienes y la prestación de servicios. Para la determinación de los costos de transformación, se implementarán sistemas de costos de acuerdo con el proceso productivo” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual define un activo como aquel recurso controlado por la entidad, resultado de un suceso pasado, del cual se espera obtener potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro. Asimismo, indica que un elemento controlado otorga, entre otros, el derecho de usarlo para producir o suministrar bienes o servicios.

Es pertinente señalar que la entidad debe evaluar integralmente cada recurso con el fin de evidenciar que cumple con la definición de activo. Para tal efecto, deberá verificar que exista control sobre el recurso en términos de su capacidad para recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio, así como la asunción de los riesgos relevantes derivados de dicho control.

También, se define el gasto como aquellos 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 Ovalor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades.

Además, el Marco Conceptual señala que todos los elementos de los estados financieros, incluyendo los activos, deben cumplir los criterios de probabilidad y medición fiable para su incorporación en los estados financieros. Por ende, se entiende por probabilidad el grado de certidumbre que se tiene sobre la entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio derivados del elemento; y por medición fiable que se pueda asignar un valor monetario de manera razonable.

De igual modo, se establece que la entidad reconocerá como activos aquellos recursos que cumplan la definición descrita y los criterios de reconocimiento de probabilidad y medición fiable; y como gasto aquellas disminuciones del activo o aumentos del pasivo que cumplan la definición respectiva y, además, se puedan medir fiablemente. Asimismo, se indica que se reconocerá como gasto la prestación de servicios de forma gratuita, cuando se ejecute el servicio respectivo.

Por su parte, la Norma de inventarios establece que se reconocerán en este tipo de activos aquellos bienes adquiridos o producidos con el fin de, entre otros, ser distribuidos gratuitamente o consumidos en el suministro de bienes o la prestación de servicios que desarrolle la entidad. Además, la medición del costo de transformación tendrá como base la aplicación de sistemas de costos.

Aunado a lo anterior, como en su comunicación informa que la Imprenta Distrital no adquiere el material para la elaboración de las piezas que le solicitan, se desprende que la actividad desarrollada por esta dependencia es una prestación de servicios de forma gratuita para otras unidades contables separadas (dentro de la unidad contable pública Bogotá D.C.) y otras unidades contables públicas del orden distrital, y no corresponde a la producción de bienes tangibles para la venta o distribución gratuita.

En este sentido, para el reconocimiento de las erogaciones relacionadas con la prestación gratuita de los servicios de diseño e impresión de piezas gráficas que realiza la Imprenta Distrital, se debitarán

los gastos y se acreditarán los pasivos o activos que identifiquen claramente la naturaleza de cada erogación (beneficios a los empleados, depreciaciones y amortizaciones, entre otros), en la medida en que se vaya ejecutando la prestación del servicio gratuito.

Por lo anterior, en el caso particular de su consulta, mientras la Imprenta Distrital continúe prestando servicios de manera gratuita no se requerirá la implementación de sistemas de costos para reconocer estos hechos en la contabilidad financiera de la entidad.

CONCEPTO No. 20221100063511 DEL 21-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Estimación de la depreciación de propiedades, planta y equipo. No reconocimiento de servicios recibidos sin contraprestación en el marco de proyectos, acuerdos y acciones de cooperación internacional, ni de activos obsoletos recibidos sin contraprestación.

Doctora
MARÍA OMAIRA ÁLVAREZ IRIARTE
Subdirectora de Control Interno
Jurisdicción Especial para la Paz
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° 20220010042922 del 16 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

- “1. ¿Cuándo un bien es adquirido en una fecha que no comprende el mes completo y en el caso en que el mes tenga 31 días, la depreciación se calcula sobre 30 o 31 días?
- 2.Cuál es el tratamiento contable para el reconocimiento de los servicios recibidos sin contraprestación en el marco de proyectos, acuerdos y acciones de cooperación internacional, específicamente donaciones recibidas en servicios, como: capacitaciones, servicios profesionales y de apoyo, entre otros.
3. En el evento en que los servicios recibidos sin contraprestación no se deban incorporar a la contabilidad, de qué manera se pueden reconocer o que tratamiento se les puede dar para su seguimiento y control?
4. La Entidad recibió en calidad de donación varias licencias de equipos de cómputo, después de un análisis técnico se determinó que eran obsoletas. ¿Qué tratamiento contable se debe realizar para su ingreso?”

CONSIDERACIONES

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

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

18. La utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a la rendición de cuentas, a la toma de decisiones ni al control.

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

(...)

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

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

60. Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios; utilizar para liquidar un pasivo; utilizar para distribuir excedentes o utilidades de la entidad; o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción o suministro de bienes o servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

81. 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.

82. 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 una obligación asociada a un litigio en contra de la entidad cumpla la definición de pasivo y de gasto y la condición de probabilidad para ser reconocida, no se reconoce ni el pasivo ni el gasto si no es posible medir de forma fiable la obligación a pagar.

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

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

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

“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.

(...)

22. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

23. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se

espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Pregunta 1. Sobre la estimación de la vida útil de una propiedad, planta y equipo:

El Marco Conceptual establece que la información financiera es útil cuando representa fielmente la realidad y es material. Así, una representación fiel de un hecho irrelevante no ayuda al logro de los objetivos de la información. Además, se entiende que la información es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. Por lo tanto, 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 financiera de propósito general de la entidad.

Asimismo, el Marco Conceptual establece la medición fiable como uno de los criterios de reconocimiento de los hechos económicos, en la cual se indica que, en algunas ocasiones, será necesario realizar estimaciones razonables sin que esto menoscabe la fiabilidad de la información.

Por su parte, la Norma de propiedades, planta y equipo señala que la vida útil de este tipo de activos corresponde, entre otros, al periodo durante el cual se espera utilizar el activo. Por lo tanto, con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: la utilización prevista del activo, el desgaste físico esperado, la obsolescencia técnica o comercial, y los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo.

En este sentido, la entidad estimará la vida útil de sus propiedades, planta y equipo con base en lo definido por la Norma descrita y en atención al criterio de materialidad que haya establecido. En consecuencia, corresponde a la entidad definir si depreciará los bienes con base en los días calendario de cada mes (28, 29, 30 o 31) o si lo hará con base en una estimación homogénea.

Por consiguiente, si la diferencia es material, entonces escogerá la opción que mejor refleje el periodo de consumo esperado de los beneficios económicos o potencial de servicio del activo. En caso contrario, si la diferencia no es material, entonces podrá escoger cualquiera de las dos opciones sin efectos relevantes sobre la información financiera.

Preguntas 2 y 3. Sobre el reconocimiento de servicios recibidos sin contraprestación:

El principio de Devengo, definido en el Marco Conceptual, establece que los hechos económicos deben reconocerse cuando surjan derechos u obligaciones, o tengan alguna incidencia sobre el resultado del periodo. En este sentido, como la recepción de servicios sin contraprestación no da

origen a ningún derecho ni obligación y tampoco tiene incidencia en los resultados del periodo, no son susceptibles de ser reconocidos en la contabilidad de la entidad.

No obstante, si estos hechos son relevantes para los usuarios de la información financiera de propósito general, la entidad podrá revelar en las notas a los estados financieros este tipo de hechos con el fin de propender por el logro de los objetivos de control, toma de decisiones y rendición de cuentas.

Pregunta 4. Sobre el reconocimiento de bienes recibidos sin contraprestación que son obsoletos:

El Marco Conceptual define un activo como aquel recurso controlado por la entidad, resultado de un suceso pasado, del cual se espera obtener potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro. Asimismo, define los beneficios económicos como la capacidad del recurso para generar efectivo o equivalentes al efectivo o disminuir su salida, y el potencial de servicio como la capacidad del recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

Adicionalmente, el mismo Marco Conceptual establece la probabilidad como un criterio de reconocimiento de los hechos económicos, según el cual, en el caso de los activos, se debe evaluar el grado de certidumbre sobre la obtención de los beneficios económicos o el potencial de servicio del recurso.

En este sentido, como los bienes recibidos sin contraprestación se encuentran obsoletos, es decir, la entidad no espera obtener beneficios económicos ni potencial de servicio de ellos, entonces estos bienes no cumplen la definición de activo ni el criterio de reconocimiento relacionado con la probabilidad. Por lo tanto, la entidad no reconocerá los bienes objeto de consulta dentro de sus estados financieros.

CONCEPTO No. 20221100063741 DEL 21-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Propiedades de inversión Arrendamientos Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los inmuebles entregados en arrendamiento, así como de los mantenimientos efectuados a estos bienes. Actualización del valor de los inmuebles entregados en arrendamiento.

Doctor
NORBERTO MARROQUÍN VIRGÜEZ
Coordinador Grupo Gestión Contable
Instituto Colombiano Agropecuario
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° 20220010043402 del 20 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…)

En atención a lo expuesto en el antecedente de este documento se solicita a la Contaduría general de la nación nos sea indicados lo siguiente con el fin de dar cumplimiento al marco normativo para entidades de gobierno y así poder atender las observaciones de la CGR así:

1.- ¿Es correcto el registro actual que realizo el Instituto en la cuenta de propiedad planta y equipo de los inmuebles que se encuentran en arrendamiento. Lo anterior teniendo en cuenta, su canon de arrendamiento el cual está por debajo del valor de mercado, el control que está en cabeza del ICA, pues como se manifestó para que Agrosavia realice cualquier cambio debe contar con la autorización expresa de la entidad y la destinación del inmueble.?

1.1.- De ser negativa la respuesta a la pregunta anterior, se solicita se nos informe los registros correspondientes que se deben realizar en los inmuebles y canon de arrendamientos.

2.- ¿Qué tratamiento contable se debe aplicar en los planes mantenimiento y conservación de los contratos de arrendamiento dadas las características de estos?

3.- ¿En atención a lo indicado por el ente de control, los inmuebles en calidad de arrendamiento se deben actualizar a un valor razonable?, ¿de ser positiva la respuesta, mediante que mecanismo se realiza dicha actualización, con que periodicidad y que registros contables se deben realizar?”.

CONSIDERACIONES

El contrato de arrendamiento 0037 suscrito entre el Instituto Colombiano Agropecuario y la Corporación Colombiana de Investigación Agropecuaria, considera lo siguiente:

“a) Que el ICA posee áreas e instalaciones en los Centros de Investigación, ubicados en diferentes áreas geográficas del país, que no requiere para el cumplimiento de su misión (...) c) Que estos centros han venido siendo utilizados por CORPOICA desde su creación a través de comodato o arrendamiento; d) Que tanto la Ley Orgánica del Presupuesto de la Nación, como su Decreto de Liquidación, señalan que cuando no se estén utilizando los bienes muebles e inmuebles por organismos que conformen el presupuesto general de la Nación o que no sean necesarios para el desarrollo de sus funciones, deberán ser arrendados (...) g) Que el canon de arrendamiento deberá acordarse entre el ICA y CORPOICA, teniendo en cuenta que este no sea inferior al valor del impuesto predial de cada inmueble; h) Que en los acuerdos con CORPOICA, se tenga en cuenta el componente de mantenimiento anual de la infraestructura disponible en los centros, de tal forma que por ausencia de este se cause detrimento patrimonial al ICA (...)”.

Así mismo, el mencionado contrato de arrendamiento indica en las siguientes cláusulas:

“PRIMERA OBJETO. – El ICA se compromete a entregar a título de arrendamiento a CORPOICA y este recibe al mismo título el bien inmueble denominado CENTRO DE INVESTIGACIÓN C.I. CARIBIA (...) SEGUNDA DESTINACIÓN. CORPOICA en calidad de arrendatario destinará el inmueble, las construcciones e instalaciones para realizar actividades de investigación, capacitación y transferencia de tecnología agropecuaria (...) PARÁGRAFO SEGUNDO. CORPOICA, en desarrollo de las actividades de investigación, desarrollo tecnológico e innovación se compromete a presentar al ICA un informe dentro del año siguiente a la suscripción del presente contrato y así sucesivamente año por año. (...) TERCERA. - DURACIÓN Y PRÓRROGAS. - El término de la duración del presente contrato es de quince (15) años, contados a partir del 2 de enero de 2007, vencido este, CORPOICA podrá continuar con el uso del inmueble arrendado manifestando su interés por escrito al ICA, con una antelación no inferior a tres (3) meses del vencimiento al plazo contractual. Radicada la solicitud el ICA manifestará por escrito su aceptación o negativa dentro de los tres (3) meses siguientes a la petición. En caso de no obtener respuesta de las partes, el contrato se entenderá prorrogado por el término de un mes más en forma sucesiva. (...) QUINTA. CANON DE ARRENDAMIENTO Y FORMA DE PAGO.- El canon anual de arrendamiento es la suma de SIETE MILLONES CUATROCIENTOS OCHENTA Y CUATRO MIL CUATROCIENTOS SETENTA Y SIETE PESOS (\$7.484.477) Moneda Legal Colombiana, equivalente al 100% del impuesto predial vigente para el año 2.007, que en ningún caso podrá ser inferior al valor del impuesto que fije el municipio, el cual CORPOICA, se obliga a pagar la suma aquí señalada directamente al Municipio de Zona Bananera por concepto de impuesto predial de la respectiva

vigencia. (...) SEXTA MANTENIMIENTO.- CORPOICA se obliga además del canon pactado, a la presentación del plan anual de conservación y mantenimiento del inmueble, incluidas sus construcciones e instalaciones antes del 31 de enero de cada año y a su ejecución, evitando que por ausencia de este, se cause detrimento patrimonial al ICA; el incumplimiento de esta responsabilidad dará derecho al ICA para cesar inmediatamente los efectos de este contrato y exigir judicial o extrajudicial la restitución del inmueble, construcciones e instalaciones. SÉPTIMA ENTREGA. (...) PARÁGRAFO PRIMERO. CORPOICA se obliga a cuidar, mantener y restituir en las mismas condiciones en que recibe los bienes, respondiendo por todo daño grave o deterioro que sufran, salvo el deterioro natural causado por el uso y goce legítimo. PARÁGRAFO SEGUNDO. Con el presente contrato, se está entregando para uso exclusivo de CORPOICA la mera tenencia del área construcciones e instalaciones, conservando el ICA todos los derechos derivados de la propiedad del mismo; por tanto, la cesación de los efectos contractuales y la restitución del inmueble podrá ser requerida por el ICA. OCTAVA RESTITUCIÓN. -CORPOICA deberá restituir el inmueble objeto del presente contrato: a) En los eventos que CORPOICA destine los bienes inmuebles a actividades diferentes a las previstas en el objeto del presente contrato; b) En caso de incumplimiento en el pago del canon de arrendamiento de acuerdo a lo estipulado en las cláusulas cuarta y quinta de este contrato; c) En caso de no atender las observaciones que formule el ICA por escrito a través de la Coordinación Seccional ICA Magdalena. (...) NOVENA PROHIBICIONES. - CORPOICA no podrá subarrendar en todo ni en parte el inmueble objeto del presente contrato, ni entregarlo a terceros a ningún título, sin la autorización expresa por parte del ICA (...) DÉCIMA SUPERVISIÓN Y CONTROL.-EL ICA ejercerá la supervisión, inspección y control al cumplimiento de las obligaciones surgidas de este contrato, a través del Coordinador Seccional del ICA, cuya jurisdicción corresponda al inmueble objeto del presente contrato; en consecuencia, podrá efectuar inspecciones en cualquier momento al área arrendada, construcciones e instalaciones, comunicando por escrito las observaciones o irregularidades y formulando sugerencias y recomendaciones al respectivo Directo de Centro de Investigación de CORPOICA, las que deberán ser acatadas de inmediato por CORPOICA. (...) DÉCIMA PRIMERA MEJORAS. - CORPOICA no podrá efectuar demoliciones, ampliaciones, construcciones e inversiones en cultivos permanentes en el inmueble objeto del presente contrato. Las mejoras locativas o cualquier otra inversión que se haga correrán a cargo de CORPOICA. En todo caso, las partes aclaran, entienden y así lo manifiestan, que las inversiones y mejoras en general, sólo reportan utilidad, beneficio y comodidad a CORPOICA y no son necesarias ni útiles para el ICA; por lo tanto, no habrá lugar a compensación o indemnización alguna por este concepto. (...) DÉCIMA SEGUNDA. TERMINACIÓN BILATERAL DEL CONTRATO. - Las partes de común acuerdo establecen que en el evento que el ICA venda el inmueble materia de este contrato, darán por terminado de manera bilateral el presente contrato de arrendamiento y CORPOICA se obliga a entregar el inmueble en el término de noventa días (90) días calendario (...)" (Subrayado fuera de texto).

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

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

(...)

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

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

(...)

6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.3.5. Bases de medición de activos

(...)

6.3.5.4. Costo de reposición

110. 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, corriente, no observable y específico para la entidad.

(...)

6.3.5.5. Valor de mercado

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

6.3.5.6. Valor en uso

116. El valor en uso corresponde al valor presente de los flujos futuros netos de efectivo estimados que se espera genere el activo por su uso o disposición final, incluyendo en este último caso los costos de transacción en los que se pueda incurrir. El valor en uso es un valor de salida, corriente, no observable y específico para la 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, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen lo siguiente:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

(...)

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.

(...)

14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

14.1. Reconocimiento

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

(...)

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad de inversión se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

6. Por su parte, el mantenimiento y las reparaciones de las propiedades de inversión se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. El mantenimiento y las reparaciones son erogaciones en que

incurre la entidad con el fin de conservar o recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa.

(...)

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.

(...)

16.3. Arrendamientos operativos

16.3.1. Contabilización para el arrendador

16.3.1.1. Reconocimiento y medición

33. Cuando el arrendamiento se clasifique como operativo, el arrendador seguirá reconociendo el activo arrendado, de acuerdo con su clasificación, la cual corresponderá a propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; o activos intangibles.

34. El arrendador reconocerá la cuenta por cobrar y los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos (excluyendo lo que se reciba por servicios tales como seguros o mantenimientos) de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, incluso si los cobros no se perciben de tal forma. Lo anterior, salvo que otra base sistemática de reparto resulte más representativa para reflejar adecuadamente el patrón temporal de consumo de los beneficios derivados del uso del activo arrendado.

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida en sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla.

(...)

19.3. 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.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro del valor de un activo no generador de efectivo es la pérdida en su potencial de servicio, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización.

(...)

20.3. 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

Pregunta 1.

El principio de Esencia sobre forma del Marco Conceptual establece que los hechos económicos deben reconocerse atendiendo a su esencia económica con independencia de su forma legal. Por lo tanto, para el reconocimiento contable de los hechos originados en los contratos o convenios, se debe dar prelación a la esencia económica, por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

Ahora bien, de conformidad con lo dispuesto en el contrato de arrendamiento 0037, se cumplen los siguientes aspectos de control para concluir que el ICA es quién debe reconocer los bienes inmuebles dados en arrendamiento a CORPOICA:

1. la titularidad legal está en cabeza del ICA,
2. el ICA asume los riesgos inherentes a estos bienes y que son significativos, como lo es el deterioro natural causado por el uso y goce legítimo que efectúe CORPOICA,
3. el ICA puede acceder a los bienes inmuebles dados en arrendamiento y tiene la capacidad para negar o restringir el uso de estos, y
4. el ICA puede efectuar inspecciones al área arrendada, construcciones e instalaciones a fin de garantizar que los bienes inmuebles se usen para los fines previstos.

Igualmente, del mencionado contrato se puede extraer que CORPOICA tiene la posibilidad de prorrogar dicho contrato de arrendamiento efectuando pagos que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado, por lo tanto, se cumple una situación para clasificar el arrendamiento como financiero. No obstante, el numeral 16.1 de la Norma de arrendamientos, indica que 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, y de no ser el caso, el arrendamiento se clasificará como operativo.

Así las cosas, en atención al caso particular donde el consultante manifiesta que no ha transferido los controles y riesgos de los bienes inmuebles que se encuentran arrendados, el ICA clasificará el contrato de arrendamiento como operativo, por lo tanto, seguirá reconociendo en su contabilidad los bienes inmuebles arrendados, de acuerdo con su clasificación, la cual corresponderá a propiedades, planta y equipo o propiedades de inversión.

Al respecto, si los bienes inmuebles se arriendan por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento se clasificarán en la categoría de propiedades, planta y equipo, mientras que, si estos se tienen con el objetivo principal de generar rentas, plusvalías o ambas en condiciones de mercado se clasificarán como propiedades de inversión.

Pregunta 2.

Los mantenimientos efectuados a los bienes inmuebles para evitar un detrimento patrimonial al ICA, como está considerado en el contrato de arrendamiento incluido en las consideraciones de este documento, configuran un gasto para CORPOICA, toda vez que la finalidad de estas erogaciones es conservar o mantener la capacidad normal de uso del activo, por lo que, no aumentan la vida útil del mismo, ni amplían su capacidad productiva o eficiencia operativa, y tampoco mejoran la calidad de los productos o servicios.

Pregunta 3.

De conformidad con la Norma de propiedades, planta y equipo la medición posterior de los elementos clasificados en esta categoría será al costo menos la depreciación acumulada y menos el deterioro acumulado. Por lo antes señalado, la medición posterior no contempla la actualización del valor de las propiedades, planta y equipo a valor de mercado.

Por lo tanto, los avalúos que se efectúen con posterioridad al reconocimiento de los elementos de propiedades, planta y equipo, se utilizarán únicamente para la comprobación del deterioro del valor, con el fin de estimar el valor recuperable (entendido como el mayor valor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso) o el valor del servicio recuperable (mayor valor entre el valor de mercado, si existiere, menos los costos de disposición y el costo de reposición), previa evaluación de la existencia de indicios de deterioro. Lo anterior, de conformidad con las Normas de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

CONCEPTO No. 20221120064031 DEL 26-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Tratamiento contable de elementos de propiedades, planta y equipo con presunta inexistencia física o que no se han ubicado físicamente, una vez sean identificados y deba realizarse su reconocimiento contable.

Doctor

SANTIAGO ARBELÁEZ OSUNA

Coordinador GIT de Administración de Bienes

Ministerio de Tecnologías de la 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° 20220010040712 del 31 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita concepto sobre el tratamiento contable de los bienes inmuebles que, en aplicación del concepto CGN 20211100069481 del 2 de septiembre de 2021, fueron retirados de las cuentas de propiedades, planta y equipo, lo cual generó un hallazgo por parte de la Contraloría General de la República por cuantía indeterminada del grupo de propiedades, planta y equipo.

Previamente, en virtud de la auditoría realizada a los estados financieros de vigencia 2020, la Contraloría identificó el hallazgo: “H7ADF. Reconocimiento de Activos (PPYE) En los Estados Financieros presentados por MINTIC a 31 de diciembre de 2020, se presenta una sobreestimación de las cuentas 160501 por \$127.999.146, 160502 por \$1.792.940 y la 164001, por \$98.236.605, dado que, según información reportada por el Grupo Interno de Inventarios en su respuesta al oficio AFMINTIC-012-2021, radicado bajo el número 211026952, de fecha abril 09 de 2021, estos bienes no existen”.

Con miras a lograr el saneamiento contable, administrativo y/o jurídico de los bienes por parte del Ministerio, se elaboró un plan de mejoramiento el cual incluía solicitar concepto a la Contaduría General de la Nación para identificar el tratamiento contable de bienes inmuebles de dominio del Ministerio pero que no cuentan con cédula catastral y presunta inexistencia física, lo cual se confirma o desvirtúa una vez finalice el proceso de saneamiento.

De conformidad con el concepto CGN 20211100069481 de 2021, el cual resalta el control como requisito fundamental para el reconocimiento de los bienes en los estados financieros del Ministerio,

si para los predios que no cuentan con cédula catastral, se evidencia que el predio existe y el mismo cumple con los criterios definidos para su reconocimiento como activo, se mantendrá reconocido en los estados financieros. Respecto a los bienes con presunta inexistencia que cuentan con cédula catastral, dado que sobre los mismos puede mal predicarse control al no ser susceptibles de reconocimiento, se procederá a efectuar la baja en cuentas de conformidad con las normas de Propiedades, planta y equipo y Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, así como lo señalado por el numeral 3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible del Procedimiento Transversal para la Evaluación del Control Interno Contable.

Con este concepto, el Ministerio llevó a cabo mesa de trabajo interna el 22 de noviembre de 2021 donde se identificaron los predios que se encontraban en el escenario de presunta inexistencia y sin cédula catastral. Posteriormente, en reunión extraordinaria del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable el 1º de diciembre de 2021, se recomendó la baja en cuentas y depuración de los inmuebles con presunta inexistencia al no cumplir con los criterios de reconocimiento. Por lo tanto, el 16 de diciembre de 2021 se emite Resolución 003568 que ordena la depuración contable de estos bienes afectando la cuenta del patrimonio 310902-Corrección de errores en periodos anteriores, al mismo tiempo se registran en cuentas de orden mientras finaliza el proceso de saneamiento administrativo y jurídico.

Por otra parte, el Ministerio indica que se adelanta el proceso de saneamiento administrativo y/o jurídico, lo cual incluyó acciones de análisis de actividades para controlar y salvaguardar la propiedad y posesión de los bienes inmuebles, para lo cual se solicita concepto a la Dirección Jurídica para cada inmueble, con el fin de encaminar las actividades de saneamiento. Esto conlleva a la elaboración de informes por parte de una profesional catastral, con los diagnósticos de los predios para proceder con el saneamiento, en tanto los predios no se han podido ubicar físicamente y se han retirado de los estados financieros.

Aún con las actividades realizadas por el Ministerio, la auditoría para la vigencia 2021 identificó hallazgo sobre el retiro de los bienes, la cual señala:

“Con base en lo anterior, la CGR considera que la observación se valide como hallazgo, dado que la entidad en sus argumentos refuerza la intención de la observación inicialmente comunicada, dado que hasta tanto no se definan los aspectos legales en el sentido de comprobar la existencia o no existencia de estos bienes inmuebles que fueron entregados en los años 2013, 2014 y 2015, la cuenta de PPyE seguirá afectada en una cuantía indeterminada.

En cuanto a lo expresado por la entidad “La observación desconoce lo establecido por la Contaduría General de la Nación y el Manual de Políticas contables de la Entidad, en cuanto a la medición posterior de los activos, ya que se resalta que después de su reconocimiento, las propiedades, planta y equipos se medirán por su costo menos la depreciación acumulada, menos los deterioros acumulados de valor a que haya lugar. Esto significa que no se debe realizar avalúos posteriores”. Es importante aclarar que la CGR no se refería a la actualización con respecto a un tema de avalúo, sino que al momento de definir la existencia de estos bienes este grupo de cuenta estaría con un valor actualizado.

En consecuencia, el hallazgo se valida con presunta incidencia disciplinaria”.

Para subsanar el hallazgo, el plan de mejoramiento incluye solicitar concepto a la CGN sobre la subsanación contable de la cuantía indeterminada generada por el retiro de los bienes con presunta inexistencia física, dado que el valor no se encuentra actualizado.

El Ministerio no comparte dicha observación al señalar que los bienes retirados se encuentran debidamente cuantificados y se actualizaron conforme la normativa contable. Así mismo, se reiteró al equipo auditor que de acuerdo con el marco normativo, la entidad no está en la obligación de efectuar avalúos, salvo sobre los bienes que se vayan a vender o se deba sustentar deterioro.

Por lo tanto, el Ministerio eleva solicitud sobre la subsanación contable de la cuantía indeterminada que se generó en las cuentas de propiedades, planta y equipo, por el retiro de los bienes inmuebles con presunta inexistencia física o que no han sido ubicados.

Adicionalmente, el 7 de octubre de 2022, se desarrolló mesa de trabajo entre el Ministerio y la CGN, en la cual el doctor Santiago Arbeláez expuso un breve resumen de los hallazgos realizados por la Contraloría General de la República y las actividades realizadas por el Ministerio, y se solicitó la ampliación del concepto CGN 20211100069481 del 02 de septiembre de 2021, respecto al reconocimiento y medición inicial de los bienes inmuebles que en el proceso administrativo y jurídico que está llevando a cabo la entidad, sean identificados y se determine que cumplen con los criterios para ser reconocidos en los estados financieros del Ministerio.

CONSIDERACIONES

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

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos,

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

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero” (Subrayado fuera del texto).

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

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

(...)

10.2. 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” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Conceptual los activos son 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, con respecto a los bienes presuntamente inexistentes o que aún no han sido ubicados físicamente no podría predicarse que existe control sobre los mismos, por lo que no son susceptibles de reconocimiento en los estados financieros, lo cual conlleva a 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, este último al tener en cuenta que la información que concluía que estos bienes no cumplían con los criterios de reconocimiento como activos para la entidad se encontraba disponible en un periodo anterior.

Así mismo, la baja en cuentas de dichos bienes no es impedimento para que el Ministerio continúe realizando la gestión administrativa y jurídica sobre los mismos y, por tanto, hasta que se definan los aspectos jurídicos y legales de los activos dados de baja, la situación podrá registrarse en cuentas de orden y deberá revelarse en las notas a los estados financieros. En consecuencia, si los bienes no han sido ubicados físicamente o son bienes presuntamente inexistentes no podría exigirse una actualización del valor de estos, y al no cumplirse con los criterios de reconocimiento no corresponde a la entidad aplicar la Norma de propiedades, planta y equipo, esto es, que no serán objeto de depreciación ni deterioro.

Ahora bien, atendiendo a la normativa contable vigente, si una vez realizado el proceso administrativo y jurídico se concluye que tales bienes existen y cumplen con los criterios de reconocimiento como activos, es decir, son bienes sobre los cuales se predica el control y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, se reconocerán como propiedades, planta y equipo en el momento en que se cumplan estos criterios, se medirán a valor de mercado o en ausencia de este, por el costo de reposición.

CONCEPTO No. 20221120064091 DEL 27-10-2022

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

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

Doctora
MORALBA LÓPEZ CORREDOR
Coordinadora Grupo de Contabilidad
U.A.E. de la Aeronáutica Civil
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010040782 del 31 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

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

El artículo 67 de la Ley 1955 de 2019 dispuso que los recursos destinados al desarrollo del proyecto del Aeropuerto del Café – AEROCAFÉ-, serán ejecutados a través del patrimonio Autónomo que para

tal efecto constituya la AEROCIVIL y el cual podrá recibir aportes del Gobierno Nacional, del Departamento de Caldas y de sus municipios; y aceptar donaciones del sector público o privado, nacional e internacional. Así mismo, podrá celebrar operaciones de financiamiento interno o externo para lo cual la nación o las entidades territoriales podrán otorgar los avales o garantías respectivas, hasta por el monto de los aportes que cada uno se haya comprometido.

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

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

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

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

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

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

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

CONSIDERACIONES

A. Sobre el Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

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

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

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

(...)

61. Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la entidad realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener potencial de servicio o beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido transferidos sin contraprestación a la entidad pueden satisfacer la definición de activo.

(...)

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

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

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

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

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

“11. BIENES DE USO PÚBLICO

(...)

11.2. Medición Inicial

6. Los bienes de uso público se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el valor de adquisición de materiales para la construcción del bien (incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición); los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción del bien de uso público; los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la construcción del activo para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad” (Subrayado fuera de texto).

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

“1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

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

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

(...)

1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. A continuación, se presentan los registros contables originados en la entrega de recursos al patrimonio autónomo, en el pago de las obligaciones por la sociedad fiduciaria y en la actualización de los derechos fiduciarios.

1.2.1.1. Entrega de recursos al patrimonio autónomo

La entrega de recursos al patrimonio autónomo se registrará debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

(...)

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

(...)

1.2.1.2. Pago de obligaciones por la sociedad fiduciaria

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

(...)

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

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

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

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

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

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

(...)

54. Existe una asociación muy estrecha entre un desembolso y la generación de un activo, aunque no tienen que coincidir necesariamente. Por tanto, si la empresa realiza un desembolso, este hecho puede suministrar evidencia de la posibilidad de obtener beneficios económicos, pero no es una prueba concluyente de la existencia de una partida que satisfaga la definición de activo. De igual manera, la ausencia de un desembolso no impide que se reconozca un activo; así, por ejemplo, los recursos que han sido transferidos sin contraprestación a la empresa pueden satisfacer la definición de activo.

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni

Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, disponen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.2. Medición inicial

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

(...)

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

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

“1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

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

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

(...)

1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la empresa se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

1.2.1. Patrimonios autónomos

El patrimonio autónomo se genera con la constitución de una fiducia mercantil, al cual se transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario. A continuación, se presentan los registros contables originados en la entrega de recursos al patrimonio autónomo, en el pago de las obligaciones por la sociedad fiduciaria y en la actualización de los derechos fiduciarios.

1.2.1.1. Entrega de recursos al patrimonio autónomo

La entrega de recursos al patrimonio autónomo se registrará debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido. Cuando el activo tenga asociados depreciación, amortización o deterioro, acumulados, el registro contable considerará la disminución de estos conceptos. Si se presenta diferencia entre el valor en libros del activo y el valor por el cual se constituye el patrimonio autónomo, esta se registrará en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

(...)

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

1.2.1.2. Pago de obligaciones por la sociedad fiduciaria

El registro contable del pago de las obligaciones a cargo de la empresa se efectuará debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO o la subcuenta Derechos en fideicomiso de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Adicionalmente, si el negocio está constituido como una fiducia de garantía, se disminuirán las cuentas de orden, para lo cual se debitará la subcuenta 891525-Bienes y derechos entregados en

garantía de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y se acreditará la subcuenta 830102-Derechos de la cuenta 8301-BIENES Y DERECHOS ENTREGADOS EN GARANTÍA” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

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

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

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

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

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

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

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

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

- i. Las entidades de gobierno debitarán la subcuenta y la cuenta que correspondan del grupo 17-BIENES DE USO PÚBLICO y acreditarán las subcuentas de las cuentas de la clase 2-PASIVO que identifiquen las obligaciones surgidas, por el valor de los recursos controlados en el patrimonio autónomo que sean ejecutados en erogaciones que cumplan las condiciones para ser capitalizadas en el costo del bien en construcción, según el párrafo 6 de la Norma de bienes de uso público.
- ii. Las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público debitarán la subcuenta y la cuenta que correspondan del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditarán las subcuentas de las cuentas de la clase 2-PASIVO que identifiquen las obligaciones surgidas, por el valor de los recursos controlados en el patrimonio autónomo que sean ejecutados en erogaciones que cumplan las condiciones para ser capitalizadas en el costo del bien en construcción, según los párrafos 7 y 10 de la Norma de propiedades, planta y equipo.
- iii. Todas las entidades y empresas debitarán las subcuentas de las cuentas de la clase 5-GASTOS y acreditarán las subcuentas de las cuentas de la clase 2-PASIVOS, que identifiquen las obligaciones surgidas, por el valor de los recursos controlados en el patrimonio autónomo que sean ejecutados en erogaciones que no cumplan las condiciones para ser capitalizados en el costo del bien en construcción, según lo descrito en los dos párrafos anteriores.

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

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

CONCEPTO No. 20221100064391 DEL 31-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual
	SUBTEMA	Control de los bienes que son considerados no materiales

Doctor
 NORBERTO MARROQUÍN VIRGÜEZ
 Coordinador Grupo Gestión Contable
 Instituto Colombiano Agropecuario - ICA
 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° 20220010043412 del 20 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Instituto Colombiano Agropecuario ICA según su Manual de Políticas Contables implementado bajo el nuevo marco normativo para las entidades de gobierno de acuerdo a las NCSP dice:

‘para aquellos bienes de Propiedad Planta y equipo que no cumplan con los criterios para su reconocimiento en los Estados Financieros del Instituto Colombiano Agropecuario serán objeto de control administrativo por parte de Grupo de Gestión de Control de Activos y Almacén y se registrarán globalmente en cuentas de orden por parte del Grupo de Gestión Contable. Para el Instituto Colombiano Agropecuario, las adquisiciones de activos tangibles se considerarán materiales cuando su costo, individualmente considerado, sea igual o superior a 1 SMMLV. Los bienes cuyo costo sea inferior a 1 SMMLV no se reconocerán como activos en el Estado de Situación Financiera, pero serán controlados administrativamente y se revelaran en las cuentas de orden de control por agrupación’.

Por lo anterior, el Instituto ha registrado contablemente desde la implementación de las NICPS todos los bienes cuyo costo es menor 1 SMMLV en la cuenta de orden 839090001 Otras cuentas deudoras de control y su contrapartida a la cuenta 891590090 Otras cuentas deudoras de control. Además, se lleva por medio del Grupo de Gestión de Control de Activos y Almacén, el control de estos bienes individualmente por placa y seccionales, en un aplicativo auxiliar de detalle (Novasoft) interno, diferente al Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación II), según el Decreto 1068 de 2015 y sus modificatorios emitida por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Con fin de efectuar un análisis objetivo frente a las evaluaciones expresadas en el informe de auditoría por el ente de control y los procesos de registro, reconocimiento y revelación que realiza el Instituto

en sus Estados Financieros y de esta forma realizar los ajustes necesarios para que la información cumpla con las características de relevancia y representación fiel, la cual es anualmente es auditada, se solicita de manera respetuosa se nos dé el concepto si los registros contables que se están realizando actualmente en las cuentas deudoras de los bienes de control administrativo se está llevando de manera eficiente y eficaz y acorde al marco normativo o de lo contrario, como se debería proceder frente a estos registros según la doctrina contable”.

CONSIDERACIONES

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

“4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad” (Subrayado fuera de texto).

En relación con las cuentas de orden, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno describe el grupo 83-DEUDORAS DE CONTROL de la siguiente manera: “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).

CONCLUSIONES

En primer lugar, es preciso señalar que las entidades de gobierno deben aplicar el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 533 de 2015, el cual, si bien incorpora los conceptos y criterios de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), no puede afirmarse que corresponda a dichas normas.

Por otro lado, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala que para que la información financiera sea útil debe ser relevante, es decir, debe ser capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto se logra si, entre otras cosas, la información es material.

La materialidad es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad. Por tanto, es necesario entonces, aplicar el juicio profesional para determinar parámetros que ayuden a establecer aquello que es importante o significativo frente a aquello que no lo es.

Teniendo en cuenta lo anterior, corresponde a cada entidad determinar un criterio de materialidad para el reconocimiento de los activos, bien sea como parte de la propiedad, planta y equipo, en caso de que cumplan los criterios definidos en la Norma de propiedades, planta y equipo, o bien sea como gasto en el resultado del periodo en el cual se adquieren, cuando no se cumpla el criterio de materialidad definido por la entidad o alguno de los elementos definidos en la citada Norma. Este criterio de materialidad debe estar contenido en el manual de políticas contables de la entidad.

Todo lo anterior, sin perjuicio de los controles administrativos que alternamente se adopten a efectos de garantizar la preservación del patrimonio público, incluyendo el registro contable en cuentas de orden deudoras de control de los bienes que, cumpliendo con los criterios para su reconocimiento como propiedades, planta y equipo, se registren como gasto conforme a la materialidad establecida en el manual de políticas de la entidad.

CONCEPTO No. 20221100064401 DEL 31-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Reconocimiento contable del mayor valor pagado por parte de beneficiarios de préstamos otorgados con recursos del Ministerio de Educación Nacional y gestionados por el ICETEX

Doctor

LUIS FELIPE LARRARTE RESTREPO

Coordinador grupo de contabilidad

Ministerio de Educación 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° 20220010043432 del 21 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En el desarrollo de su cometido estatal, el Ministerio de Educación Nacional – MEN suscribe convenios con el ICETEX, mediante los cuales se otorgan préstamos a estudiantes para el curso de sus estudios, la cartera generada por estos préstamos se registra en la contabilidad del Ministerio de acuerdo con lo señalado en el concepto 20181000035061 del 17 de julio de 2018, expedido por la Contaduría General de la Nación.

Una vez se otorguen los préstamos, es del ICETEX el encargado de realizar la gestión de cobro, acorde con su manual de políticas de cartera. EN ocasiones los beneficiarios de estos préstamos realizan pagos por un mayor valor de lo adeudado, cuando esto ocurre el ICETEX los registra en el estado de cuenta del convenio como otros ingresos y adicionalmente incrementa el valor de la cartera (...)

En las mesas de trabajo realizadas con el ICETEX, el MEN ha señalado que estos ingresos, al no provenir de recursos desembolsados en el desarrollo del convenio, no deben ser registrados en los estados financieros, no obstante, el ICETEX manifiesta que al ser ingresos derivados de prestamos otorgados con recursos desembolsados por el MEN, estos deben ser registrados.

Por lo anterior, solicitamos su amable colaboración es resolver los siguientes interrogantes:

1. El Ministerio de Educación debe registrar en sus estados financieros los valores reportados como Otros ingresos en los estados de cuenta de los convenios suscritos con el ICETEX?
2. En caso de ser afirmativa la anterior pregunta, ¿Cuál es el tratamiento contable que se debe aplicar a estos valores reportados como otros ingresos?”

CONSIDERACIONES

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

“4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

68. Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía o fecha de vencimiento.

(...)

6.1.4. Ingresos

73. 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.

74. Los ingresos de las entidades de gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación” (Subrayado fuera de texto).

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

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que la utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material. En este sentido, la información es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. Es preciso resaltar que la materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de cada entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

Adicionalmente, el Marco Conceptual define los pasivos como obligaciones presentes de origen legal con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencidas, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos. Así mismo, define los ingresos como 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 no están relacionados con los aportes para la creación de la entidad.

Por otra parte, la Norma de cuentas por pagar establece que se reconocerán en esta categoría del pasivo 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 o equivalentes al efectivo, por el valor de la transacción.

Esta misma Norma indica que una cuenta por pagar se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, cuando se extinga la obligación que la originó, esto ocurre cuando se pague, expire, se transfiera a un tercero o el acreedor renuncie a ella, en este último caso la entidad aplicará la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.

En este sentido, el Ministerio de Educación Nacional - MEN deberá determinar en cuál de los siguientes casos se encuentra cada uno de los mayores valores recibidos, derivados de préstamos otorgados con recursos desembolsados por el MEN:

I. Si existe la obligación presente de devolver el mayor valor recibido del préstamo y este valor es material, el MEN registrará una cuenta por pagar por el mayor valor recaudado en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, que se dará de baja en cuentas cuando se cumpla las condiciones descritas en la Norma de cuentas por pagar.

II. Si no existe la obligación presente de devolver el mayor valor recibido del préstamo o si este valor no es material conforme a la política contable definida por la entidad, con independencia de que exista la obligación presente de devolver, el MEN registrará un ingreso por el mayor valor recaudado en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

CONCEPTO No. 20221100064441 DEL 31-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Baja en cuentas de cuentas por cobrar Creación y funciones del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable

Doctor
GERMÁN AUGUSTO GARCÍA MAYA
Concejal de Bogotá
Concejo 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° 20220010043712 del 23 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1. La Administración Distrital radicó el 12 de septiembre del año en curso el proyecto de acuerdo No 463 de 2022 “POR MEDIO DEL CUAL SE AUTORIZA A LA CAJA DE LA VIVIENDA POPULAR LA IMPLEMENTACIÓN DE ACCIONES AFIRMATIVAS EN FAVOR DE POBLACIÓN VULNERABLE, PARA GARANTIZAR EL GOCE DEL DERECHO FUNDAMENTAL A LA VIVIENDA EN CONDICIONES DIGNAS EN APLICACIÓN AL PRINCIPIO DE IGUALDAD MATERIAL, SE OTORGAN UNOS INCENTIVOS A BENEFICIARIOS DE CRÉDITOS Y SE DICTAN OTRAS DISPOSICIONES”.

2. El artículo primero y segundo de este proyecto de acuerdo establecen: ARTÍCULO 1°. AUTORIZAR a la Caja de la Vivienda Popular la implementación de acciones afirmativas en favor de población vulnerable, para garantizar el goce del derecho fundamental a la vivienda en condiciones dignas en aplicación al principio de igualdad material y otorgar incentivos de pago a beneficiarios de los créditos que se encuentran registrados en la cartera de la Entidad, producto de contratos de mutuo, celebrados para adquirir Vivienda de Interés Social, conforme el plan de incentivos establecido por la Caja de la Vivienda Popular. ARTÍCULO 2°. AUTORIZAR a la Caja de la Vivienda Popular la implementación como acción afirmativa a favor de la población vulnerable, de la extinción de obligaciones a cargo de deudores del programa de reasentamientos o que hayan sido reubicados por orden administrativa o judicial, que se encuentren registrados en la cartera de la Entidad, producto de contratos de mutuo celebrados para la adquisición de Viviendas de Interés Social; con el fin de garantizar el goce efectivo del derecho fundamental a la vivienda en condiciones dignas en aplicación al principio de igualdad material.

3. La CAJA DE LA VIVIENDA POPULAR, es una entidad descentralizada del orden Distrital, adscrita a la Secretaría Distrital del Hábitat, creada mediante Acuerdo No. 20 de 1942 y No. 15 de 1959 emanados del Concejo de Bogotá, D.C., con personería jurídica, patrimonio propio e independiente y autonomía administrativa.

(...)

6. La cartera con más de 180 meses de antigüedad en mora es equivalente al 54% del total acumulado, donde algunos créditos están vigentes hace más de 30 años, incluyendo créditos hipotecarios.

(...)

Ahora bien, en consideración con lo expuesto, respetuosamente nos permitimos realizar la siguiente consulta:

a. ¿El Concejo de Bogotá es competente para extinguir obligaciones provenientes de créditos de vivienda otorgados como contratos de mutuo y aprobar alivios sin que medie una disposición legal estrictamente en ese sentido?

b. ¿Es competencia del Concejo de Bogotá participar del proceso de saneamiento contable de una entidad autónoma?

c. De acuerdo con los hechos presentados, y teniendo en cuenta que confluyen además elementos de saneamiento contable, ¿qué entidad sería la competente para autorizar estos alivios y extinciones, y cuál sería el procedimiento a seguir?

d. En caso de que este concejo Municipal sea competente para la materia, ¿existe un antecedente sobre otro municipio que haya adelantado el trámite conforme a la solicitud de la alcaldía mayor?

e. ¿Debe mediar una decisión del comité técnico de saneamiento contable de la entidad para la toma de las decisiones contenidas en la iniciativa?

f. ¿Es el tema objeto de la iniciativa una operación contable?”

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política, establece:

“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, la Ley 298 de 1996 señala:

“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 de la Ley 87 de 1993, establece que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

El artículo 6º de la referida ley, establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, establece:

“Artículo 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el párrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes”.

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

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

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

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, disponen:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo.

(...)

2.5. Baja en cuentas

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

(Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, señala:

“3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información Financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas

herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

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

(...)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

(...)

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 sus inquietudes, la CGN se permite realizar las siguientes precisiones respecto al reconocimiento y baja en cuentas de las cuentas por cobrar:

De conformidad con lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar, en la contabilidad 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.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo, y para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando estas representen derechos que: i) no sea posible hacer efectivos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes; ii) sobre ellos opere alguna causal relacionada con su extinción; iii) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; iv) 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 o su estado de precariedad.

Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento.

Por su parte, 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.

De conformidad con lo anterior, se resuelven sus inquietudes de la siguiente manera:

Preguntas a, b y d

Atendiendo a lo señalado 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 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 tiene competencia para definir asuntos de carácter jurídico como las competencias del Concejo de Bogotá para extinguir obligaciones provenientes de créditos de vivienda, por cuanto ello no es objeto de su regulación en atención a que no obedece a un asunto de carácter contable.

Ahora bien, es necesario precisar 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 carácter y efecto meramente contable. Ello quiere decir que, si un bien o recurso no cumple los criterios para su reconocimiento como una cuenta por cobrar u otro activo, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de la información financiera de que trata el Régimen de Contabilidad Pública, deberá darse de baja contablemente, pero su régimen jurídico no cambia por este hecho, ya que un registro contable no es el que origina un hecho económico, sino que en el sistema contable se reconocen los efectos derivados de los mismos.

En este sentido, en caso de que respecto a los derechos referidos en su consulta que se tienen reconocidos como cuentas por cobrar opere alguna causal relacionada con su extinción, como por ejemplo, que el Concejo de Bogotá ostente la competencia y ordene la extinción de las obligaciones provenientes de los créditos de vivienda, o si se trata de cuentas por cobrar antiguas respecto de las cuales se cumplió el término de prescripción o caducidad, la entidad contable pública que las tiene reconocidas en su contabilidad deberá proceder a realizar su baja en cuentas, por cuanto no espera la entrada de un flujo financiero por las mismas, lo que conlleva a que dejen de cumplir los requisitos para su reconocimiento.

Pregunta c

Si alguna autoridad ordena la extinción de las obligaciones referidas en su consulta, o aunque ello no ocurra, respecto a las cuentas por cobrar ocurra algún hecho que implique que ya la entidad contable pública que las tiene reconocidas en su contabilidad no recibirá un flujo financiero por las mismas, se deberá realizar su baja en cuentas.

Lo anterior en atención a 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, en caso de proceder, la entidad contable pública deberá realizar la 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 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.

Pregunta e

El numeral 3.2.2. del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable 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, pueden implementar otras herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de dicha información.

De conformidad con lo anterior, la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable es de carácter potestativa y son las entidades las que, de acuerdo con sus características y necesidades, al constituir el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable establecen su nombre, sus funciones, sus integrantes, la frecuencia de sus sesiones, los objetivos o utilidad de sus actas, y los demás asuntos relacionados con el Comité.

Lo anterior, teniendo en cuenta que entre las funciones que las entidades le pueden asignar a dicho comité se encuentran las relativas a la depuración de los elementos de los estados financieros y todas aquellas que propendan por mejorar la calidad de la información financiera, por cuanto precisamente el propósito del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable es ser una instancia asesora cuyo objeto es coadyuvar en el proceso contable para garantizar de manera permanente dicha depuración y mejora de la calidad de la información.

Así pues, se requerirá decisión del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable si la Caja de Vivienda Popular establece que para realizar la depuración de sus cifras se requiere tal decisión.

Pregunta f

La extinción de los derechos y las obligaciones es un hecho jurídico que en caso de suceder tiene efectos contables. Por lo cual, si se extinguen los derechos que una entidad contable pública tiene reconocidos como cuentas por cobrar, este hecho económico, que es a la vez jurídico, tendrá una consecuencia contable por cuanto la respectiva entidad deberá realizar la baja en cuentas de las respectivas cuentas por cobrar.

Es necesario precisar nuevamente 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 carácter y efecto meramente contable, 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. 20221100064521 DEL 01-11-2022

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

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

Doctora
CLAUDIA PATRICIA NOREÑA BASTIDAS
Subgerente Administrativa y Financiera
Empresa de Seguridad del Oriente S.A.S.
Rionegro, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010043592 del 21 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

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

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

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

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

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

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

CONSIDERACIONES

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

“ARTÍCULO 350. Destinación. El impuesto de alumbrado público como actividad inherente al servicio de energía eléctrica se destina exclusivamente a la prestación, mejora, modernización y ampliación de la prestación del servicio de alumbrado público, incluyendo suministro, administración, operación, mantenimiento, expansión y desarrollo tecnológico asociado.

(...)

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

El Decreto 943 de 2018, por el cual se modifica y adiciona la Sección 1, Capítulo 6 del Título III del Libro 2 del Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía, 1073 de 2015, relacionado con la prestación del servicio de alumbrado público, señala:

“ARTÍCULO 4. Modifíquese el artículo 2.2.3.6.1.2 del Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía, 1073 de 2015, el cual quedará así:

‘ARTÍCULO 2.2.3.6.1.2. Prestación del Servicio. Los municipios o distritos son los responsables de la prestación del servicio de alumbrado público, el cual podrán prestar de manera directa, o a través de empresas de servicios públicos domiciliarios u otros prestadores del servicio de alumbrado público que demuestren idoneidad en la prestación del mismo, con el fin de lograr un gasto financiero y energético responsable.

De conformidad con lo anterior, los municipios o distritos deberán garantizar la continuidad y calidad en la prestación del servicio de alumbrado público, así como los niveles adecuados de cobertura.

(...)

PARÁGRAFO 2. Los municipios o distritos tendrán la obligación de incluir en rubros presupuestales y cuentas contables, independientes, los costos de la prestación del servicio de alumbrado público y los ingresos obtenidos por el impuesto de alumbrado público, por la sobretasa al impuesto predial en caso de que se establezca como mecanismo de financiación de la prestación del servicio de alumbrado público, y/o por otras fuentes de financiación. Cuando el servicio sea prestado por agentes diferentes a municipios o distritos, estos agentes tendrán la obligación de reponer al ente territorial la información para dar cumplimiento a este párrafo” (Subrayado fuera de texto).

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

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

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

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

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

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

ARTÍCULO 146. DEFINICIÓN. Servicio público no domiciliario de iluminación, inherente al servicio de energía eléctrica, que se presta con el fin de dar visibilidad al espacio público, bienes de uso público y de más espacios de libre circulación, con tránsito vehicular o peatonal, dentro del perímetro urbano y rural del municipio, para el normal desarrollo de las actividades. El servicio de alumbrado público comprende las actividades de suministro de energía eléctrica al sistema de alumbrado público, la administración, operación, mantenimiento, modernización, reposición y expansión de dicho sistema, el desarrollo tecnológico asociado a él, y la interventoría en los casos que aplique.

- Sistema de Alumbrado Público: Comprende el conjunto de luminarias, redes eléctricas, transformadores y postes de uso exclusivo, los desarrollos tecnológicos asociados al servicio de alumbrado público que no forman parte del sistema de distribución de energía eléctrica.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“CAPITULO I – CONSIDERACIONES Y DEFINICIONES

1.1. CONSIDERACIONES

(...)

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

(...)

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

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

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

(...)

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

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

(...)

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

(...)

CAPITULO V – BIENES DEL ENCARGO FIDUCIARIO

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

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

(...)

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

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

(...)

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

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

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

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

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

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

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2. Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo." (Subrayado fuera de texto).

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

"4. PRÉSTAMOS POR PAGAR

4.1. Reconocimiento

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

4.2. Clasificación

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

4.3. Medición inicial

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

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

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

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 064 de 2022, establece:

“1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

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

(...)

1.1. 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.

(...)

1.1.2. Fiducia de administración y pagos

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

1.1.2.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando los recursos se entreguen al encargo fiduciario para el pago de obligaciones, la entidad debitará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR o 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR cuando se originen en el recaudo de derechos a través del encargo fiduciario, o la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR cuando los recursos entregados en administración se originen en préstamos concedidos a la entidad.

(...)

Los recursos entregados en encargo fiduciario de administración y pagos se mantendrán en dicha clasificación, con independencia de que la sociedad fiduciaria invierta dichos recursos.

Con el pago de las obligaciones, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...)

(...)

1.1.6. Encargo fiduciario constituido a través de otra entidad

Cuando la entidad que controla los recursos los entregue a otra entidad para que los administre a través de un encargo fiduciario, la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR o 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR.

(...)

La entidad que actúa como fideicomitente debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración - Encargos fiduciarios de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

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

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

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

En lo relacionado con la regulación contable que aplican las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público:

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

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

1.1.6. Encargo fiduciario constituido a través de otra entidad

(...)

La empresa que actuará como fideicomitente debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

La empresa que actúa como fideicomitente debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Adicionalmente, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915- ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración - Encargos fiduciarios de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Si los recursos se giran directamente al encargo fiduciario, la empresa que actúa como fideicomitente registrará el desembolso directamente en las cuentas de orden. (...)

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

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual define el principio de Esencia sobre forma, según el cual todo hecho económico debe reconocerse atendiendo a su esencia económica con independencia de su forma legal. Por lo tanto, para el análisis del reconocimiento contable de los empréstitos y bienes adquiridos a través de la expansión del sistema de alumbrado público del Municipio de Rionegro, la Empresa de Seguridad del Oriente S.A.S. debe dar prelación a la esencia económica de los contratos suscritos, por ello, esta debe primar cuando exista conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

Por consiguiente, para realizar el reconocimiento contable de los empréstitos celebrados por la Empresa de Seguridad del Oriente S.A.S., hay que considerar lo dispuesto en la Ley 1819 de 2016, el Decreto 943 de 2018 y el Acuerdo del Municipio de Rionegro N° 023 de 2018, resaltando lo siguiente: i) los recursos recaudados por concepto de impuesto de alumbrado público deben destinarse al financiamiento del sistema de alumbrado público; ii) los municipios y distritos son los responsables de la prestación del servicio de alumbrado público, el cual podrán prestar de manera directa, o a través de empresas de servicios públicos domiciliarios; iii) el municipio de Rionegro es quién debe garantizar los recursos para la sostenibilidad del sistema de alumbrado público y, cuando estos sean insuficientes, debe realizar las apropiaciones necesarias para atender el déficit.

Así las cosas, desde la esencia económica y para efectos contables, el Municipio de Rionegro es la entidad que espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros con los recursos del impuesto de alumbrado público; así mismo, es quién tiene la titularidad de dicho impuesto, debe garantizar que los recursos se usen para expandir o sostener el sistema de alumbrado público y asume los riesgos significativos de los activos que conforman dicho Sistema.

De igual forma, al evaluar si existe una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos, de tal forma que cuando existan dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

Por lo anterior, con relación a la exigibilidad de las obligaciones surgidas con la constitución de los contratos de empréstitos firmados por la Empresa de Seguridad del Oriente S.A.S., para atender las obligaciones que se derivan de la administración integral del Servicio de Alumbrado Público, le corresponde al Municipio de Rionegro reconocer la totalidad de las obligaciones surgidas por la suscripción de los mencionados contratos de empréstito.

Por lo tanto, el Municipio de Rionegro reconocerá como préstamos por pagar los recursos obtenidos

de los beneficiarios de la fuente de pago con quienes se constituyeron los empréstitos, incluyendo los costos de la transacción directamente atribuibles al préstamo por pagar, para lo cual, con el desembolso debitará la subcuenta de encargos fiduciarios que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, ya que dichos recursos se recaudan en el encargo fiduciario, y acreditará la subcuenta 231301-Préstamos banca comercial de la cuenta 2313-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO y la subcuenta 231401-Préstamos banca comercial de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO.

Por su parte, la Empresa al recibir los recursos obtenidos mediante los empréstitos, los cuales son administrados en el encargo fiduciario de administración y fuente de pago, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración - Encargos fiduciarios de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Con el pago de las cuotas del préstamo con los recursos entregados por el Municipio a la Empresa en el encargo fiduciario constituido, el Municipio de Rionegro debitará la subcuenta 231301-Préstamos banca comercial de la cuenta 2313-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO y acreditará la subcuenta de encargos fiduciarios que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, la Empresa debitará la subcuenta 930803-Recursos entregados en administración - Encargos fiduciarios de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

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

De otra parte, en lo referente al reconocimiento de las luminarias y otros bienes adquiridos para la expansión del sistema de alumbrado público, se evidencia que el Municipio de Rionegro es quien tiene la capacidad de uso de los activos para la prestación del servicio de alumbrado público. Adicionalmente, en cuanto a los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, como lo indica el artículo 4° del Decreto 943 de 2018, son los municipios o distritos los responsables de la prestación del servicio de alumbrado público, así lo realice en forma directa o a través de una empresa, dado que es el Municipio quien debe garantizar los recursos para la sostenibilidad de la prestación de este servicio.

También, se observa la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos a través del derecho de cobro del impuesto de alumbrado público. Por lo tanto, el Municipio tiene el control de los activos adquiridos y, en consecuencia, debe reconocer los activos de la infraestructura del sistema de alumbrado público en su información contable.

Así las cosas, cuando se adquieran activos para la expansión del sistema de alumbrado público, el

Municipio de Rionegro reconocerá estos en la subcuenta y cuenta que corresponda del activo y acreditará la subcuenta de encargos fiduciarios que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, la Empresa de Seguridad del Oriente S.A.S. como administradora del Servicio Público de Alumbrado del municipio de Rionegro, llevará el control de estos bienes debitando la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

CONCEPTO No. 20221100065931 DEL 08-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por pagar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los contratos de prestación de servicios

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por pagar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los contratos de prestación de servicios

Señores
ASCONFIT S.A.S
Cúcuta, Norte de Santander

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20221400045422 del 04 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala que en el año 2021 se reconocieron honorarios y servicios a través de contratos u órdenes de prestación de servicios (OPS), pero por diferentes motivos los contratistas no cumplieron con la duración del contrato y el supervisor no realizó la liquidación correspondiente. Por lo cual consulta cuál sería el tratamiento contable de este hecho económico teniendo en cuenta que ya se encuentra reconocido en la contabilidad el gasto y el pasivo por dichos contratos.

CONSIDERACIONES

- Consideraciones del Marco Normativo para Entidades de Gobierno

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.2 Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

68. Los pasivos proceden de transacciones u otros sucesos pasados. Así, por ejemplo, la adquisición de bienes y servicios da lugar a cuentas por pagar (a menos que el pago se haya anticipado) y la recepción de un préstamo bancario da lugar a la obligación de reembolsar la cantidad prestada. Sin embargo, los pasivos también pueden originarse en obligaciones sobre las cuales existe incertidumbre en relación con su cuantía o fecha de vencimiento.

69. Una obligación de origen legal es aquella que se deriva de un contrato, de la legislación o de otra causa de tipo legal.

70. Es necesario distinguir entre una obligación presente y un encargo o compromiso para el futuro. La decisión de adquirir activos en el futuro no da lugar, por sí misma, al nacimiento de una obligación presente, sino que la obligación surge solo cuando se ha recibido el activo.

6.1.5 Gastos

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

bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades” (Subrayado fuera de texto).

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

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

(...)

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

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

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

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

80. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes que tiene la empresa con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la empresa debe desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

81. Las obligaciones derivadas de contratos sin ejecutar no se reconocen como pasivos, dado que la obligación presente surge y, por ende, se reconoce en el momento en que el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor tiene el derecho a exigir el pago.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de costos y gastos

85. Se reconocen como costos o gastos, los decrementos en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el costo o el gasto puede medirse con fiabilidad” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni

Administrar Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, disponen:

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

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

(...)

4.3. Corrección de errores

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

(...)

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, un pasivo es una obligación

presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

De igual manera, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, establece que se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes que tiene la empresa con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la empresa debe desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

El principio de devengo establece que los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, por lo cual, respecto a los pasivos, se tiene que estos deben ser reconocidos en el momento en que surjan las obligaciones.

Asimismo, la Norma de cuentas por pagar establece que estas deben ser reconocidas cuando surja la obligación con un tercero de la cual se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En virtud de lo anterior, las cuentas por pagar referidas en su consulta derivadas de órdenes o contratos de prestación de servicios deben ser reconocidas en el momento en que se reciba el servicio contratado, y no en el momento de suscribir el contrato, por cuanto es cuando se recibe el servicio el momento en que surge la obligación, para la entidad o la empresa, de desprenderse del flujo financiero para cancelar la respectiva obligación.

Así las cosas, el reconocimiento del pasivo y del gasto realizado por la entidad o empresa corresponde a un error que debe corregirse aplicando el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, para lo cual se debitará la subcuenta y cuenta de la clase 2-PASIVOS afectada por el error y se acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si la entidad a la que refiere en su consulta es una entidad que aplica el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si es una empresa que aplica el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público.

La entidad o empresa deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros.

CONCEPTO No. 20221100065941 DEL 08-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los planes departamentales de agua y saneamiento básico
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los bienes objeto de aporte bajo condición.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los planes departamentales de agua y saneamiento básico
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los bienes objeto de aporte bajo condición.

Doctor
JORGE MARIO MUÑOZ
 Asesor contable, tributario y financiero
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010045622 del 05 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Una empresa de acueducto y alcantarillado va a recibir una planta de tratamiento de aguas residuales (PTAR). La PTAR fue construida por una corporación autónoma regional y los terrenos son propiedad del municipio.

De acuerdo con la Resolución 287 de 2019 que regula los hechos económicos relacionados con los planes departamentales de agua y saneamiento básico, el tratamiento contable para las infraestructuras que se reciben como aporte bajo condición, se tratará conforme al numeral 4. **TRASLADO DE INFRAESTRUCTURA Y OTROS BIENES A LA EMPRESA PRESTADORA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS.** Allí se señala que:

‘...la empresa prestadora de servicios públicos domiciliarios registrará los bienes recibidos en cuentas de orden, para lo cual debitará la subcuenta 991510- Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS’

Para llegar a esta conclusión, el numeral 4 de la Resolución 287 de 2019 parte del supuesto de que la empresa de acueducto y alcantarillado no puede trasladar ningún valor a la tarifa de los usuarios, por concepto de infraestructura, y lo más importante: ‘...el municipio o distrito mantiene el control de la infraestructura o de los otros bienes dado que asume los riesgos significativos y obtiene el potencial de servicio asociados a esta.’

Problema particular:

El contrato de aporte bajo condición lo firmarán las entidades implicadas: empresa de acueducto como receptora y operadora de la infraestructura, la corporación autónoma como aportante de la planta construida y el municipio como aportante del terreno.

Estudiando la esencia del contrato, se llega a la conclusión de que el control, según las definiciones del Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, será ejercido por la empresa de acueducto, lo cual se aleja de la hipótesis fundamental del numeral 4 de la Resolución 287 de 2019.

En este cuadro paralelo hacemos un resumen de los elementos para determinar si existe control, contenidos en el numeral 6.1.1 del Marco Conceptual para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

Circunstancias de control numeral 6.1.1.	Elementos fácticos del contrato
Párrafo 47: a) usar el bien para producir bienes o servicios. e) recibir flujos de efectivo	La empresa de acueducto prestará el servicio de tratamiento de aguas residuales y obtendrá flujos de efectivo por esa actividad.
Párrafo 48: Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la empresa debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso...	La empresa de acueducto es la única autorizada por la Ley para operar este tipo de infraestructura, por tanto asume los riesgos significativos de esa operación y por supuesto los beneficios económicos que se desprendan, porque los aportantes de los bienes no lo hacen a título oneroso aunque conserven la titularidad legal
Párrafo 50: Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a i) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente capacidad del activo para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o ii) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo.	Ambos se cumplen a cabalidad. La empresa de acueducto debe garantizar la operación con sus propios recursos, de tal manera que cualquier evento adverso que impida o perturbe esa operación, o un error de cálculo presupuestal, serán asuntos que deberá asumir la empresa de acueducto.
Párrafo 51: El activo es fruto del un hecho pasado...	Se cumple. La infraestructura ya está levantada sobre los terrenos del municipio
Párrafo 52: Los beneficios económicos se traducen en capacidad para generar flujos positivos de efectivo o disminuir la salida de efectivos.	Se cumple, específicamente la primera parte. La operación debe producir por lo menos los flujos de efectivo necesarios para cubrir los costos de la misma.
Párrafo 53:	Se cumple para la parte final del párrafo donde indica el uso de los bienes para producir bienes o

Los beneficios económicos pueden darse por diferentes vías, unas que tienen que ver con la disposición de los bienes y otras con el uso	servicios. La disposición vía venta, intercambio u otro tipo de enajenación, desmonte, etc. no es una facultad de la empresa de acueducto.
Párrafo 54: Reconoce que un indicio de beneficio económico (y control) es el desembolso de recursos para generar el activo. Pero admite también que esto no es un requisito fundamental y se pueden obtener activos en una transacción sin contraprestación	Se cumple cabalmente en la última parte. La esencia del aporte bajo condición es precisamente que el aportante no recibe contraprestación alguna

Para finalizar, el párrafo 55 indica que: ‘Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, la empresa debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.’

Es en cumplimiento de esta tarea que se vienen haciendo análisis respectivos a fin de que el tratamiento contable respete la esencia por encima de los formalismos. Hemos encontrado que la Resolución 287 de 2019 en su numeral 4 se refiere específicamente al caso del aporte bajo condición y en principio uno trata de seguir al pie de la letra una norma que directamente se refiere al caso particular que uno tiene en estudio, pero la Resolución 287 de 2019 parte del supuesto de un control siempre en cabeza del aportante. No contempla que el análisis de control (desde el punto de vista contable) puede llevar a concluir que el control lo tendrá el operador (receptor del activo). Veamos dos situaciones, así

(...)

Solicitamos entonces su concepto y orientación para confirmar lo que aquí se plantea o indicar cuál sería otra alternativa de procedimiento contable señalada por ustedes”.

Mediante llamada telefónica, el doctor Jorge Mario Muñoz indica que la empresa prestadora de servicios públicos no tiene competencia para vender los bienes entregados bajo condición, tampoco es responsable de los daños que presente la infraestructura por errores generados en la etapa de construcción, adicionalmente, cuando la empresa no pueda subsidiar la operación el municipio es quién debe intervenir para garantizar la prestación del servicio público.

CONSIDERACIONES

La Constitución Política de la República de Colombia indica en los siguientes artículos:

“ARTÍCULO 311. Al municipio como entidad fundamental de la división político-administrativa del Estado le corresponde prestar los servicios públicos que determine la ley, construir las obras que demande el progreso local, ordenar el desarrollo de su territorio, promover la participación comunitaria, el mejoramiento social y cultural de sus habitantes y cumplir las demás funciones que le asignen la Constitución y las leyes.

(...)

ARTICULO 365. Los servicios públicos son inherentes a la finalidad social del Estado. Es deber del Estado asegurar su prestación eficiente a todos los habitantes del territorio nacional.

Los servicios públicos estarán sometidos al régimen jurídico que fije la ley, podrán ser prestados por el Estado, directa o indirectamente, por comunidades organizadas, o por particulares. En todo caso, el Estado mantendrá la regulación, el control y la vigilancia de dichos servicios” (Subrayado fuera de texto).

La Ley 142 de 1994, por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones, establece:

“ARTÍCULO 2o. INTERVENCIÓN DEL ESTADO EN LOS SERVICIOS PÚBLICOS. El Estado intervendrá en los servicios públicos, conforme a las reglas de competencia de que trata esta Ley, en el marco de lo dispuesto en los artículos 334, 336, y 365, a 370 de la Constitución Política, para los siguientes fines:

2.1. Garantizar la calidad del bien objeto del servicio público y su disposición final para asegurar el mejoramiento de la calidad de vida de los usuarios.

(...)

ARTÍCULO 5o. COMPETENCIA DE LOS MUNICIPIOS EN CUANTO A LA PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS. Es competencia de los municipios en relación con los servicios públicos, que ejercerán en los términos de la ley, y de los reglamentos que con sujeción a ella expidan los concejos:

5.1. Asegurar que se presten a sus habitantes, de manera eficiente, los servicios domiciliarios de acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica, y telefonía pública básica conmutada*, por empresas de servicios públicos de carácter oficial, privado o mixto, o directamente por la administración central del respectivo municipio en los casos previstos en el artículo siguiente.

(...)

ARTÍCULO 18. OBJETO. La Empresa de servicios públicos tiene como objeto la prestación de uno o más de los servicios públicos a los que se aplica esta Ley, o realizar una o varias de las actividades complementarias, o una y otra cosa.

(...)

PARÁGRAFO. Independientemente de su objeto social, todas las personas jurídicas están facultadas para hacer inversiones en empresas de servicios públicos. En el objeto de las comunidades organizadas siempre se entenderá incluida la facultad de promover y constituir empresas de servicios públicos, en las condiciones de esta Ley y de la ley que las regule. En los concursos públicos a los que se refiere esta Ley se preferirá a las empresas en que tales comunidades tengan mayoría, si estas empresas se encuentran en igualdad de condiciones con los demás participantes.

(...)

ARTÍCULO 87. CRITERIOS PARA DEFINIR EL RÉGIMEN TARIFARIO. El régimen tarifario estará orientado por los criterios de eficiencia económica, neutralidad, solidaridad, redistribución, suficiencia financiera, simplicidad y transparencia.

(...)

87.9 Las entidades públicas podrán aportar bienes o derechos a las personas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, siempre y cuando su valor no se incluya en el cálculo de las tarifas que hayan de cobrarse a los usuarios y que en el presupuesto de la entidad que autorice el aporte figure este valor. Las Comisiones de Regulación establecerán los mecanismos necesarios para garantizar la reposición y mantenimiento de estos bienes” (Subrayado fuera de texto).

La Ley 1450 de 2011, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo, 2010-2014, indica:

“ARTÍCULO 22. INVERSIONES DE LAS CORPORACIONES AUTÓNOMAS REGIONALES EN EL SECTOR DE AGUA POTABLE Y SANEAMIENTO BÁSICO. Las obras de infraestructura del sector de agua potable y saneamiento básico financiadas con recursos de las Corporaciones Autónomas Regionales, podrán ser entregadas como aportes a municipios o a las Empresas de Servicios Públicos que operen estos servicios en el municipio, de acuerdo con lo que este determine, bajo la condición de que trata el numeral 87.9 del artículo 87 de la Ley 142 de 1994 o las normas que la modifiquen o sustituyan.

En ningún caso la entrega de aportes bajo condición por las Corporaciones Autónomas Regionales se constituye como detrimento patrimonial del Estado. Las Corporaciones Autónomas Regionales no podrán exigir contraprestaciones por la entrega de las obras de las que trata este artículo. (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 1688 de 2020 considera lo siguiente:

“(...). Teniendo en cuenta que el aporte bajo condición es la figura jurídica que permite a las entidades públicas entregar bienes o derechos para proveer agua y saneamiento básico, esta figura debe reglamentarse para extender este beneficio a las comunidades organizadas que proveen agua y saneamiento básico, bajo cualquiera de los esquemas diferenciales definidos por el Gobierno nacional”.

(...)

Así mismo, el mencionado decreto establece:

“ARTÍCULO 2.3.7.1.5.2. Lineamientos para el aporte bajo condición a las comunidades organizadas. Para efectos de lo dispuesto en el artículo 279 de la Ley 1955 de 2019, el aporte bajo condición que realicen las entidades públicas a las comunidades organizadas que prestan los servicios de acueducto o alcantarillado o aseo, o a las que administran soluciones alternativas para el aprovisionamiento en zonas rurales, se sujetará a los siguientes lineamientos:

1. Los bienes y/o derechos que son objeto del aporte bajo condición, deberán ser enajenados o transferidos por la entidad pública que los aporte o financie al municipio o distrito de la jurisdicción en que se ubica la comunidad beneficiada, indicando su destinación en beneficio de una o varias comunidades organizadas.

2. Los municipios y distritos deberán entregar los bienes y derechos objeto del aporte bajo condición, de manera directa a la comunidad organizada que se beneficie de los mismos. Para ello, previo a la entrega, el municipio o distrito deberá verificar que la comunidad organizada se encuentra constituida legalmente de acuerdo con el esquema diferencial aplicable, como persona prestadora del servicio público domiciliario o como administrador de soluciones alternativas para el aprovisionamiento, según corresponda.

3. La entrega de los bienes y/o derechos objeto del aporte bajo condición, se realizará mediante un contrato o convenio suscrito entre el municipio o distrito y la comunidad organizada, ajustado a las normas aplicables según la figura jurídica bajo la cual se haya constituido la comunidad.

(...)

6. El aporte de los bienes que entrega el municipio o distrito no implica enajenación de los mismos en favor de la comunidad beneficiaria. Su valor deberá incluirse en la contabilidad del respectivo municipio o distrito, quien deberá hacerse cargo de las obligaciones tributarias y otros gravámenes que pesen sobre los mismos.

7. El valor de los bienes y/o derechos que son objeto del aporte bajo condición no se incluye en las tarifas de los servicios de acueducto, alcantarillado o aseo, ni en los aportes o cuotas para las soluciones alternativas” (Subrayado fuera de texto).

Mediante Sentencia C-739/08 la Corte Constitucional de Colombia indica:

“A juicio de la Corte, la expresión ‘Las entidades públicas podrán aportar bienes o derechos a las empresas de servicios públicos domiciliarios’ permitiría entender que la norma regula una forma de subsidio a la oferta, es decir de apoyo a las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, mediante un mecanismo que consistiría en entregarles tales bienes o derechos, sin que medie enajenación de los mismos, y sin que sean considerados aportes de capital, pero la expresión ‘siempre y cuando su valor no se incluya en el cálculo de las tarifas que hayan de cobrarse a los usuarios...’ permite entender que la norma concede un subsidio a la demanda, es decir a los usuarios. En efecto, esta frase induce a entender que los aportes de bienes o derechos de que habla la disposición se destinan a la prestación del servicio público, pero el costo económico de esta utilización no se ve reflejado en la tarifa, por lo cual, en últimas, los beneficiados son los usuarios. La aparente contradicción anterior puede aclararse si se aprecia que, dado que la empresa prestadora del servicio público recibe a título gratuito el aporte, pero luego no puede cobrar su valor a los usuarios, en realidad no está obteniendo ningún beneficio económico al recibir dicho aporte, por lo cual es válido concluir que lo que en realidad sucede es que recibe un aporte destinado a subsidiar a los usuarios. Se trata, por lo tanto, de un subsidio indirecto a la demanda, canalizado a través de las empresas de servicios públicos domiciliarios que reciben los aportes de que habla la disposición. Así pues no hay

subsidio a la oferta, pues las empresas no obtienen ningún beneficio económico, sino un subsidio indirecto a la demanda.

(...)

87.9 Las entidades públicas podrán aportar bienes o derechos a las empresas de servicios públicos domiciliarios, siempre y cuando su valor no se incluya en el cálculo de las tarifas que hayan de cobrarse a los usuarios y que en el presupuesto de la entidad que autorice el aporte figure este valor. Las Comisiones de Regulación establecerán los mecanismos necesarios para garantizar la reposición y mantenimiento de estos bienes.

(...)

Así pues, se trata de bienes o derechos que se entregan a las empresas de servicios públicos domiciliarios, que deben ser utilizados, mantenidos y conservados por la empresa receptora, para luego ser devueltos. A lo anterior se refiere la siguiente expresión: 'Las Comisiones de Regulación establecerán los mecanismos necesarios para garantizar la reposición y mantenimiento de estos bienes.'

(...)

Artículo 92. De las inversiones de las Corporaciones Autónomas Regionales en el Sector de Agua Potable y Saneamiento Básico. Las obras de infraestructura del sector de agua potable y saneamiento básico, financiadas con recursos de las Corporaciones Autónomas Regionales podrán ser entregadas como aportes a municipios a Empresas de Servicios Públicos bajo la condición de que trata el numeral 87.9 del artículo 87 de la Ley 142 de 1994 o las normas que las modifiquen o sustituyan. En ningún caso se configurará detrimento patrimonial o situación similar cuando la Corporación Autónoma Regional, realice este tipo de aportes.

(...)

'... la eficiencia, la continuidad y la universalidad de la cobertura de los servicios públicos son fines legítimos y, además, constitucionalmente importantes para el logro del bienestar y el mejoramiento de la calidad de vida de la población y para la realización de los fines del Estado Social de Derecho. En efecto, tal como lo establece el artículo 365 Superior, el Estado debe asegurar que la prestación de los servicios públicos sea eficiente en todo el territorio nacional. Por su parte, el artículo 367 constitucional, junto con el artículo 365, resaltan el deber del Estado de garantizar la universalidad de la cobertura y la calidad en la prestación de los servicios públicos domiciliarios. Igualmente, de conformidad con el artículo 366 de la Carta, la satisfacción de las necesidades básicas insatisfechas en materia de saneamiento básico y de agua potable es un objetivo fundamental de la actividad del Estado, y está orientado a la consecución de los fines sociales del Estado. Y por ello, tal como lo consagra el artículo 365, inciso 2 de la Carta, 'el Estado mantendrá la regulación, el control y la vigilancia de dichos servicios,' ya sea que sean prestados directa o indirectamente, por comunidades organizadas o por los particulares.'

(...)

Adicionalmente, como lo hacen ver varias de las intervenciones, los recursos públicos con los cuales se construyen las obras de infraestructura o se adquieren los derechos que luego son aportados a empresas de servicios públicos domiciliarios en virtud de lo dispuesto por la norma acusada, provienen de los ingresos de la Nación o de las entidades territoriales, prioritariamente de naturaleza tributaria, que per se involucran factores de proporcionalidad, progresividad, solidaridad y redistribución de ingresos. En otros casos dichos recursos provienen de fondos públicos constituidos con base en contribuciones parafiscales, que involucran elementos de la misma naturaleza. De esta manera, el mecanismo de financiación de las obras, bienes o derechos a que se refiere el artículo 143 de la Ley 1151 de 2007 no es desproporcionado, de cara al respeto de los principios constitucionales de igualdad y de solidaridad, pues involucra factores que hacen efectivos dichos mandatos constitucionales.

(...)

4.2.1. Como se recordará, uno de los cargos propuestos en la demanda consiste en afirmar que en virtud de lo dispuesto por la norma acusada, una entidad pública entrega el usufructo de unos bienes a una empresa de servicios públicos domiciliarios, reservándose tan sólo la propiedad de los mismos. Por lo cual, la relación jurídica equivale a un contrato gratuito de comodato o préstamo de uso que permite que la entidad de servicios públicos que recibe el aporte adquiera el derecho al uso y goce de un bien, sin tener que pagar contraprestación alguna; lo cual es prueba de que está recibiendo un auxilio o donación en especie, expresamente prohibido por la Constitución.

Al respecto, después de haberse adentrado a dilucidar el verdadero alcance de la norma acusada, la Corte estima que el anterior cargo de inconstitucionalidad parte de una inadecuada comprensión de la misma. En efecto, dicha acusación parte de una lectura de la disposición según la cual las empresas de servicios públicos domiciliarios que reciben aportes no constitutivos de capital de parte de entidades públicas, destinados a la prestación del servicio, acaban percibiendo un beneficio económico sin tener que pagar contraprestación alguna. Como anteriormente se vio, no corresponde a la realidad que dichas empresas receptoras de tales aportes obtengan enriquecimiento alguno como fruto de los mismos. En efecto, si bien reciben los bienes a título gratuito, lo que la norma dispone es justamente que en ningún caso pueden trasladar el valor de uso de los mismos a la tarifa que cobran a los usuarios, por lo cual en realidad no obtienen ningún lucro en la operación. No hay un enriquecimiento económico para las empresas, derivado de la utilización del aporte recibido” (Subrayado fuera de texto).

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

(...)

55. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente la capacidad del activo para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los planes departamentales de agua y saneamiento básico, actualizado según la Resolución 064 de 2022, establece lo siguiente:

“1.2.1. Infraestructura

(...)

Una vez terminada la construcción de la infraestructura, con la entrega al municipio o distrito, la entidad aportante, previa reclasificación del inventario a bienes producidos, debitará la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 150502-Construcciones de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS.

Por su parte, el municipio o distrito debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditará la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, por el valor determinado de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

(...)

4. TRASLADO DE INFRAESTRUCTURA Y OTROS BIENES A LA EMPRESA PRESTADORA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS

Cuando en cumplimiento de las disposiciones legales vigentes el municipio o distrito ceda el uso de la infraestructura o de otros bienes a la empresa de servicios públicos domiciliarios para la prestación del servicio de acueducto y alcantarillado, bajo la condición de que no se incorpore este valor dentro del costo de la tarifa a cobrar a los usuarios, este mantendrá registrados los activos en sus propiedades, planta y equipo; lo anterior teniendo en cuenta que el municipio o distrito mantiene el control de la infraestructura o de los otros bienes dado que asume los riesgos significativos y obtiene el potencial de servicio asociados a esta.

En consecuencia, la empresa prestadora de servicios públicos domiciliarios registrará los bienes recibidos en cuentas de orden, para lo cual debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS”.

CONCLUSIONES

De la Constitución Política de Colombia, la Ley 142 de 1994, el Decreto 1688 de 2020 y la Sentencia C-739/08, se resalta lo siguiente:

i) Los servicios públicos son prestados por el Estado, directa o indirectamente, por comunidades organizadas;

- ii) El Estado mantiene la regulación, el control y la vigilancia de dichos servicios;
- iii) El municipio debe asegurar que se presten, entre otros servicios, los domiciliarios de acueducto y alcantarillado, a todos sus habitantes;
- iv) Los bienes que son objeto de aporte bajo condición, deben ser enajenados o transferidos por la entidad pública que los aporte o financie al municipio;
- v) Los municipios deben entregar los bienes objeto de aporte bajo condición, de manera directa a la comunidad organizada;
- vi) El valor de los bienes que se entregue debe incluirse en la contabilidad del municipio;
- vii) Los bienes deben ser utilizados, mantenidos y conservados por la empresa receptora, para luego ser devueltos;
- viii) La entrega de los bienes se realiza mediante contrato o convenio suscrito entre el municipio y la comunidad organizada; y
- ix) La relación jurídica permite que la entidad de servicios públicos que recibe el aporte adquiera el derecho al uso y goce del bien, sin tener que pagar contraprestación alguna.

Así las cosas, desde la esencia económica y para efectos contables, los municipios son quienes esperan obtener un potencial de servicio de los bienes objeto de aporte bajo condición; así mismo, ceden su uso a las comunidades organizadas para que suministren un servicio público; tienen la titularidad de dichos bienes; asumen los riesgos significativos de estos puesto que deben intervenir cuando la prestación del servicio se vea afectada por daños en la infraestructura generados en la etapa de construcción, o cuando la empresa no pueda subsidiar la operación; adicionalmente, a través de la vigilancia que ejercen en representación del Estado, garantizan que los bienes se usen para los fines previstos, de tal manera que son los municipios los que tienen el control de los bienes objeto de aporte bajo condición y deben reconocerlos en los estados financieros atendiendo el numeral 1.2.1. Infraestructura del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los planes departamentales de agua y saneamiento básico.

Por su parte, las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios no deben reconocer los bienes objeto de aporte bajo condición en sus estados financieros, puesto que no ostentan el control de los mismos. En consecuencia, estas empresas registrarán los bienes recibidos en cuentas de orden deudoras de control como lo señala el referido Procedimiento.

CONCEPTO No. 20221100066261 DEL 09-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Tratamiento contable de bienes entregados y recibidos en comodato

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Tratamiento contable de bienes entregados y recibidos en comodato

Doctora
YAMILE HERNÁNDEZ CORTÉS
Contadora General – Subdirección de Contaduría
Gobernación del Valle del Cauca
Santiago de Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010045012 del 30 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“El Departamento del Valle del Cauca en el desarrollo de su gestión celebra contratos de comodatos de bienes muebles e inmuebles con diferentes entidades públicas del país. Este hecho económico lo revela en las notas a los Estados Financieros; sin embargo, no realiza un reconocimiento contable.

Cabe resaltar que algunos de los contratos de comodato se renuevan por el tiempo pactado inicialmente incluso por varios periodos y hasta finalizar la vida útil de los activos, no obstante, la dinámica contable aplicada por el Departamento del Valle es la misma, de acuerdo a lo contemplado en las políticas contables, solo se revela el hecho económico en las notas a los Estados Financieros.

Así mismo, algunas entidades públicas a las cuales el Departamento del Valle del Cauca entrega los bienes muebles e inmuebles en comodato, no reconocen esta información en sus Estados Financieros.

Ahora bien, en el informe consolidados de Operaciones Recíprocas del periodo abril – junio de 2022, emitido por la Contaduría General de la Nación se evidencian diferencias entre el valor reportado por la Policía Nacional y el Departamento del Valle del Cauca correspondiente a bienes entregados en comodato, por el valor de \$6.022.810.187, (...)

Por lo anterior y en aras de subsanar las observaciones, reconocer estas operaciones económicas de manera correcta en los Estados Financieros del Departamento del Valle del Cauca y brindar la directriz a las entidades con las cuales se celebran los contratos de comodato, elevo consulta ante esta entidad como autoridad contable nacional, para que comedidamente se sirva indicar:

¿Cuál es la dinámica contable en registro del hecho económicos para las entidades participantes en cada de unos de los momentos de la operación?

1. Entrega y recibo de bienes muebles e inmuebles en comodato que serán usufructuados hasta finalizar la vida útil del bien entre:

- a) Entidades de Gobierno
- b) Entidad de Gobierno y Empresa que no Cotiza en el Mercado de Valores, y que no Capta ni Administra Ahorros del Público
- c) Entidad de Gobierno y una Entidad de naturaleza privada Sin Ánimo de Lucro

2. Entrega y recibo de bienes muebles e inmuebles en comodato, que serán usufructuados por una parte de la vida útil del bien entre:

- a) Entidades de Gobierno
- b) Entidad de Gobierno y Empresa que no Cotiza en el Mercado de Valores, y que no Capta ni Administra Ahorros del Público
- c) Entidad de Gobierno y una Entidad de naturaleza privada Sin Ánimo de Lucro

Una vez la Contaduría General de la Nación de respuesta a esta solicitud; el Departamento del Valle del Cauca se comunicará con las entidades públicas para dar a conocer la cuenta recíproca que deben usar para registrar la entrega y recibo de bienes muebles e inmuebles en comodato por parte del Departamento del Valle del Cauca teniendo en cuentas las reglas de eliminación”.

CONSIDERACIONES

El Título XXIX. Del comodato o préstamo de uso, del Código Civil incorporado por la Ley 84 de 1973, establece:

“ARTICULO 2200. <DEFINICION Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRÉSTAMO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que la una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso.

Este contrato no se perfecciona sino por la tradición de la cosa”.

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

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

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

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se

presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad” (Subrayado fuera del texto).

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

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

(...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1.3. Transferencias

(...)

1.3.1. Reconocimiento

(...)

18. Los bienes que reciba la entidad de terceros se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando quien transfiere el recurso se obligue, de manera vinculante, a la transferencia.

(...)

1.3.2. Medición

(...)

23. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso” (Subrayado fuera del texto).

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

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

55. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente la capacidad del activo para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo.

(...)

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

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

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

(...)

10.4. Baja en cuentas

30. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.

La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

(...)

2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

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

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

(...)

2.2.2. Medición

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, el comodato o préstamo de uso es un contrato que permite a una entidad (el comodante) entregar un bien mueble o inmueble para que otra (el comodatario) haga uso del mismo sin exigir contraprestación, con la única obligación de restituir el bien después de transcurrido el periodo acordado.

De acuerdo con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Así mismo, de acuerdo con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, los activos son recursos controlados por la empresa como resultado de un evento pasado y de los cuales espera generar beneficios económicos futuros, siempre que su valor pueda determinarse de forma fiable.

En este sentido, en desarrollo de un contrato de comodato, corresponde a las partes involucradas (comodante y comodatario) determinar a partir del juicio profesional, la esencia económica subyacente de la transacción y los elementos de la definición de activo establecida en el Marco Conceptual de ambos marcos normativos, independientemente de su forma legal, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar que el reconocimiento del activo se efectúe en una sola entidad.

Entre los elementos de la definición de activo se encuentra el control, el cual implica la capacidad de la entidad para: a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: (i) la titularidad legal, aunque no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este; (ii) los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos; (iii) el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso; (iv) la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos; y (v) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

Para efectos de establecer si los contratos de comodato suscritos por la Gobernación deben reconocerse en la información financiera, es necesario establecer quién tiene el control del activo, por lo que se requiere analizar:

- Qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Qué entidad asume los riesgos sustanciales inherentes al activo.
- Si se han fijado condiciones frente al uso o destinación del activo.

Una vez efectuada la anterior evaluación, las partes deberán identificar en cuál de las siguientes situaciones, se enmarcan los contratos celebrados con las distintas entidades:

a. Transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo al comodatario:

Cuando por esencia económica, el comodatario sea quien obtenga sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio de los activos, asuma los riesgos inherentes al activo que son significativos, tiene el acceso al recurso o la capacidad de negar o restringir su uso, entre otros, lo que permite concluir que el comodatario es quien controla los bienes, aun cuando la forma legal del contrato de comodato puede significar que el comodatario no adquiera la titularidad jurídica sobre estos, este los incorporará atendiendo a la intención de uso y a lo señalado en la Norma de ingresos sin contraprestación o la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones según corresponda. Lo anterior, siempre que el valor del bien o activo pueda medirse fiablemente.

Por lo tanto, el reconocimiento contable se efectuará conforme a la naturaleza de la entidad de la siguiente manera:

1. Comodante y comodataria son entidades de gobierno.

La entidad comodante dará de baja en cuentas el activo mediante un débito en las subcuentas respectivas de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y la diferencia se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Por su parte, la entidad comodataria reconocerá el activo mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditará la subcuenta 442807-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

2. Comodante entidad de gobierno y comodataria empresa pública no cotizante.

La entidad comodante dará de baja en cuentas el activo mediante un débito en las subcuentas respectivas de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y la diferencia se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

Por su parte, la empresa pública no cotizante comodataria reconocerá el activo mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditará la subcuenta 443005-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

3. Comodante entidad de gobierno y comodataria entidad de naturaleza privada.

La entidad comodante dará de baja en cuentas el activo mediante un débito en las subcuentas respectivas de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y la diferencia se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

4. Comodante y comodataria empresas públicas no cotizantes.

La empresa comodante dará de baja en cuentas el activo mediante un débito en la subcuenta respectiva a la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), un débito en la subcuenta respectiva a la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y la diferencia se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 542407-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

Por su parte, la empresa pública no cotizante comodataria reconocerá el activo mediante un débito en la subcuenta y cuenta respectiva al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditará la subcuenta 443010-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de empresas públicas de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

5. Comodante empresa pública no cotizante y comodataria entidad de gobierno.

La empresa comodante dará de baja en cuentas el activo mediante un débito en las subcuentas respectivas de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y la diferencia se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 589029-Bienes entregados sin contraprestación a entidades de Gobierno de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Por su parte, la entidad de gobierno comodataria reconocerá el activo mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditará la subcuenta 442829-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de empresas públicas de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

6. Comodante empresa pública no cotizante y comodataria entidad de naturaleza privada.

La empresa comodante dará de baja en cuentas el activo mediante un débito en las subcuentas respectivas de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), un crédito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y la diferencia se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 542407- Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

7. Comodante entidad de naturaleza privada y comodataria entidad de gobierno.

La entidad de gobierno comodataria reconocerá el activo mediante un débito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditará la subcuenta 442830-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes del sector privado de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

8. Comodante entidad de naturaleza privada y comodataria empresa pública no cotizante.

La empresa pública no cotizante comodataria reconocerá el activo mediante un débito en la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditará la subcuenta 443011-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes del sector privado de la cuenta 4430-SUBVENCIONES.

b. No hay transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a la entidad comodataria.

Cuando por esencia económica, la comodante no transfiera sustancialmente los riesgos significativos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo, además de no existir otros aspectos que permitan concluir que el comodatario es la entidad que controla los bienes; deberá mantener el activo en su situación financiera, en la subcuenta y cuenta de origen y, revelar el hecho en las notas a los estados financieros.

En este sentido, la entidad comodataria revelará el hecho económico en las notas de sus estados financieros, sin incorporar los bienes en su situación financiera.

CONCEPTO No. 20221100066891 DEL 11-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual.
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los embargos realizados por la entidad en virtud del procedimiento administrativo de cobro coactivo

Doctora
SILVIA PATIÑO ALZATE

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010045082 del 3 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De manera atenta solicito como debo registrar los títulos de garantía que llegan a la entidad y que son consignados en el banco Agrario.

- Lo registro como cuenta por cobra al banco agrario y cuando el banco reintegra este dinero a la entidad lo registro como ingreso en una cuenta corriente.
- Lo llevo directamente a una cuenta corriente.

La entidad es una Corporación Autónoma que embarga a otra entidad y mientras se resuelve las pretensiones se le embarga los dineros y son depositados el Bco Agrario y este nos expide un título”.

CONSIDERACIONES

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

“6.1.1. Activos

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

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

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2021, describe la cuenta 83-DEUDORAS DE CONTROL de la siguiente manera: “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)”.

CONCLUSIONES

En el entendido de que la consulta hace relación a los embargos realizados por la Corporación Autónoma en virtud de los procedimientos administrativos de cobro coactivo adelantados por esta, se da respuesta en los siguientes términos:

De conformidad con las consideraciones expuestas, los recursos embargados por la Corporación Autónoma, mientras esta adelanta procesos de cobro coactivo, no cumplen los criterios de reconocimiento como activos, toda vez que esta no tiene el control sobre estos y, por lo tanto, no deben ser objeto de reconocimiento como tales, hasta tanto no finalice el procedimiento administrativo de cobro y la entidad pueda disponer de los recursos.

Así las cosas, para efectos de control, los recursos embargados a terceros por la Corporación Autónoma serán registrados 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), por el valor total que se encuentre consignado en la cuenta de depósitos judiciales.

Si al finalizar el procedimiento administrativo de cobro coactivo los recursos embargados pasan a ser de propiedad de la Corporación Autónoma, deberá reversar los saldos de las cuentas de orden y registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, por el valor que efectivamente reciba la Corporación Autónoma el pago de su acreencia.

CONCEPTO No. 20221100067531 DEL 16-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Deterioro y baja en cuentas de cuentas por cobrar

Doctora
NAYIBE CUADROS RODRÍGUEZ
CPS Contador
Municipio de Lebrija
Lebrija, 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° 20220010046172 del 06 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con el fin de responder a la Contraloría General de Santander sobre la aplicación del marco normativo, en especial lo referente a cuentas por cobrar; solicito su apoyo en precisar en los siguientes conceptos:

1. ¿Las entidades de gobierno, especialmente las entidades territoriales están obligadas a deteriorar las cuentas por cobrar que presentan indicios?
2. ¿Cuáles son los indicios de evidencia objetiva para calcular el deterioro de las cuentas por cobrar?
3. ¿Cuándo se debe reconocer deterioro en las cuentas por cobrar?
4. ¿Cuándo las cuentas por cobrar están deterioradas, se deben dar de baja en cuentas?
5. ¿El deterioro de las cuentas por cobrar se debe adelantar cuando presentan vencimiento, se ha iniciado procesos persuasivos, coactivos o acuerdos de pago?
6. ¿Se debe considerar algún soporte contable para aplicar el deterioro de las cuentas por cobrar?
7. ¿Cuándo procede la baja en cuentas de las cuentas por cobrar?”.

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y

mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º de la Ley 87 de 1993, establece que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

El artículo 6º de la referida ley, establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, establece:

“Artículo 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el parágrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes”.

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, en concepto C.E. 2170 de 2013, C.P. German Alberto Bula Escobar, manifestó:

“1. ¿Pueden existir obligaciones a favor de la administración pública, cuya cuantía deba ser considerada como un saldo menor? En caso afirmativo, por favor indicar, ¿Cuál debe ser el monto o el procedimiento para determinar que una obligación se constituye en saldo menor?”

Dentro del contexto de la consulta se considera como saldo menor aquel monto a favor de la Administración cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio lleve a concluir que su cobro ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial para la respectiva entidad.

Ante la existencia de saldos menores, las entidades públicas deberían proceder a la depuración de sus saldos contables previa aplicación del procedimiento de control interno contable que adopten para el efecto, sobre la base de las pautas establecidas por la Contaduría General de la Nación.

Aplicado el procedimiento de depuración, las entidades públicas podrán castigar aquellas obligaciones bajo las circunstancias anotadas, lo que implica que desaparezcan definitivamente de los registros contables.

2. ¿Existe obligación del Departamento Nacional de Planeación de ejecutar el cobro de obligaciones, cuyo monto es inferior a los recursos necesarios para la recuperación del mismo?

3. En caso que la respuesta sea perseguir cualquier saldo por parte de la administración, por favor sírvase indicar ¿Cuál es el procedimiento a seguir cuya ejecución no resulte tan onerosa para la administración?

Por su unidad temática se responden las preguntas 2 y 3, sin perjuicio de la recomendación a la Contaduría General de la Nación en el sentido de expedir la resolución que regule e instruya sobre los saldos menores.

Si bien es cierto existe la obligación a cargo de las entidades públicas de adelantar las acciones tendientes a cobrar las obligaciones a su favor, en caso de que hecha una valoración costo-beneficio se concluya que se afecta negativamente el patrimonio público, el Departamento Nacional de Planeación podría abstenerse de su ejecución siempre que se haya agotado el respectivo procedimiento de depuración” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la regulación contable pública, la Resolución 211 de 2021, establece:

“ARTÍCULO 2º. Vigencia. La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, y tiene aplicación a partir del 01 de enero de 2022.

Parágrafo 1º. Las modificaciones a las normas de Inversiones de administración de liquidez, Cuentas por cobrar y Préstamos por cobrar, en lo relativo a la medición posterior de estos activos, aplicarán a partir del 01 de enero de 2023 de manera prospectiva. Por lo tanto, el saldo del deterioro acumulado a 31 de diciembre de 2022 no será objeto de reexpresión” (Subrayado fuera de texto).

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

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

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

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señalan:

“2. CUENTAS POR COBRAR

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.5. Baja en cuentas

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2020, respecto a la medición posterior de las cuentas por cobrar, establecen:

“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” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, señala:

“3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información Financiera

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

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

(...)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

(...)

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 Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, establece

“4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

(...)

4.1. Soportes de contabilidad

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

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

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

(...)

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se resuelven sus inquietudes de la siguiente manera:

1. ¿Las entidades de gobierno, especialmente las entidades territoriales están obligadas a deteriorar las cuentas por cobrar que presentan indicios?

Sí, las entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública deben aplicar lo establecido en el acápite 2.4 Medición posterior de la Norma de cuentas por cobrar para efecto de realizar el deterioro de las mismas.

Es preciso aclarar que de acuerdo a lo establecido en el párrafo 1º del artículo 2º de la Resolución 211 de 2021, las modificaciones a la Norma de cuentas por cobrar en lo relativo a la medición posterior, aplicarán a partir del 01 de enero de 2023 de manera prospectiva. Por lo cual, para el año 2021 y 2022 la regulación vigente respecto a la medición posterior de estos activos es la adoptada por medio de la Resolución 218 de 2020.

2. ¿Cuáles son los indicios de evidencia objetiva para calcular el deterioro de las cuentas por cobrar? y 3. ¿Cuándo se debe reconocer deterioro en las cuentas por cobrar?

La CGN no establece en su regulación los indicios de deterioro que se pueden presentar por cuanto los mismos pueden ser de diversa índole atendiendo a la naturaleza y particularidades de cada cuenta por cobrar, pero a manera de ejemplo se establecen los siguientes: i) la entidad acreedora evidencia dificultades financieras del deudor y se vuelve probable que este inicie un procedimiento concursal o de reorganización empresarial; ii) el deudor no paga o paga de forma tardía o incompleta la acreencia y; iii) la entidad acreedora decide otorgar concesiones al deudor con ocasión a sus dificultades financieras, como la condonación de intereses o la ampliación de plazos para el pago de deuda.

El deterioro debe aplicarse cuando se evidencien indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias.

4. ¿Cuándo las cuentas por cobrar están deterioradas, se deben dar de baja en cuentas?

La baja en cuentas de las cuentas por cobrar debe realizarse cuando las mismas dejen de cumplir los requisitos para su reconocimiento, es decir, cuando no se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad.

Por su parte, el deterioro debe aplicarse cuando se evidencian indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias, pero aún existe la probabilidad de flujo de efectivo hacia la entidad. De allí que la medición del deterioro implique la estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener, para proceder a su descuento y comparación con el valor en libros de las cuentas por cobrar.

En consecuencia, cuando no exista ninguna probabilidad de flujo financiero hacia la entidad no deberá deteriorarse totalmente la respectiva cuenta por cobrar, sino que deberá procederse a realizar su baja en cuentas. Ahora bien, si existe probabilidad de flujo financiero, pero se evidencian indicios de deterioro, la cuenta por cobrar deberá deteriorarse.

5. ¿El deterioro de las cuentas por cobrar se debe adelantar cuando presentan vencimiento, se ha iniciado procesos persuasivos, coactivos o acuerdos de pago?

El deterioro debe aplicarse cuando se evidencian indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias.

Así las cosas, si la cuenta por cobrar se venció y el deudor no concurrió a realizar su pago, si fue necesario iniciar procesos persuasivos, coactivos o celebrar acuerdos de pago con ocasión al incumplimiento en el pago por parte del deudor, debe evaluarse la aplicación del deterioro a las cuentas por cobrar.

6. ¿Se debe considerar algún soporte contable para aplicar el deterioro de las cuentas por cobrar?

Sí, de acuerdo a lo establecido en la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Es preciso señalar que la CGN no establece de forma concreta qué o cuáles documentos sirven de soporte para verificar los hechos económicos de las entidades, entre ellos el deterioro, sino que corresponde a las mismas establecer su sistema documental contable teniendo en cuenta las pautas fijadas por la CGN en la norma referida y, si es el caso, cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

Así las cosas, si se trata de 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.

Por otra parte, si se trata de 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.

7. ¿Cuándo procede la baja en cuentas de las cuentas por cobrar?

De conformidad con lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar, en la contabilidad 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.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo, y para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando estas representen derechos que: i) no sea posible hacer efectivos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes; ii) sobre ellos opere alguna causal relacionada con su extinción; iii) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; iv) 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 o su estado de precariedad.

Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento.

Por su parte, 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.

Ahora bien, 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.

CONCEPTO No. 20221100067731 DEL 16-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable del convenio interadministrativo 403 de 2019 celebrado entre el Instituto Departamental de Deportes de Antioquia – Indeportes Antioquia y el Municipio de Entrerríos Tratamiento contable del convenio No. 4600013867 suscrito entre el Departamento De Antioquia – Secretaría de las Mujeres y el Instituto Departamental de Deportes de Antioquia - Indeportes Antioquia

Doctor
FABIÁN DARÍO ARANGO LÓPEZ
Contador
Instituto Departamental de Deportes 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° 20220010045502 del 04 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“ACTIVOS DIFERIDOS

Actualmente la entidad en el cumplimiento de su cometido estatal realiza convenios interadministrativos con los diferentes Municipios antioqueños y/o entes deportivos para cofinanciar la construcción y/o mejoramiento de los escenarios deportivos municipales y la realización de eventos deportivos.

Los recursos girados a los Municipios Antioqueños y/o entes deportivos son registrados contablemente afectando la cuenta contable 1986-Activos diferidos, código contable 198604-Gasto Diferido Por Transferencias condicionadas

(...)

Lo anterior teniendo en cuenta que estos recursos se van reconociendo al gasto una vez se va contando con los informes de ejecución o informes de supervisión.

Anexo: copia del convenio 403 de 2019, para una mejor interpretación.

PASIVOS DIFERIDOS

En esta cuenta, Indeportes Antioquia reconoce los recursos recibidos de otras entidades públicas, aportados para la ejecución de convenios y que son girados a los municipios y entes deportivos.

Estos recursos son reconocidos como ingresos de la Entidad a medida que se va reflejando la ejecución de los proyectos, contratos y convenios.

Anexo: copia Convenio No.46000138687 - Secretaría de la Mujer

Estamos enviando oficio con la consulta sobre el manejo contable de la cuenta de Activos y Pasivos Diferidos.”

CONSIDERACIONES

En el convenio interadministrativo N° 403 de 2019 celebrado entre el Instituto Departamental de Deportes de Antioquia – Indeportes Antioquia y el Municipio de Entrerrios, se estipula:

“PRIMERA – OBJETO: Convenio interadministrativo de cofinanciación para la construcción de la ciclorruta sobre la variante, vía Santa Rosa – vía Donmatias, zona urbana municipio de Entrerrios Antioquia.

(...)

SEPTIMA – COMPROMISOS:

a) COMPROMISOS DEL MUNICIPIO: EL MUNICIPIO deberá cumplir los siguientes COMPROMISOS:

7.1.2 Ejecutar los dineros entregados por Indeportes Antioquia única y exclusivamente en el desarrollo del objeto convenido.

(...)

7.1.19 El Municipio deberá abrir una cuenta de ahorros a nombre -número u objeto- del convenio celebrado y entregar a la Entidad la certificación de la apertura de la misma. En la cuenta se consignará sólo los recursos de ambas entidades, Municipio e Indeportes Antioquia, con destinación específica a la ejecución del convenio y de acuerdo con los compromisos establecidos en los certificados de disponibilidad presupuestal de cada entidad aportante, dichos recursos se destinarán únicamente para el desarrollo del objeto del convenio entendiéndose este como el convenio de obra y de interventoría adjudicados y celebrados de acuerdo a la ley.

(...)

7.1.22. El Municipio deberá generar actas de avances, de acuerdo a los lineamientos establecidos en los diferentes procesos de contratación, y cuyas copias deberán ser enviadas a la supervisión de Indeportes Antioquia, con su respectivo comprobante de egreso, para el seguimiento del avance físico y financiero de las obras ejecutadas por el Municipio.

7.1.23 Suministrar un informe mensual del avance de la obra, avalado por la interventoría de la misma, la cual contenga: Descripción general del contrato de obra, estado y porcentaje de avance de construcción, estado de la facturación y pago de la obra, situación crítica y acción correctiva, obras adicionales y/o modificaciones y conclusiones.

7.1.24 Los rendimientos financieros generados en la cuenta bancaria deberán ser reintegrados proporcionalmente a las entidades aportantes, de acuerdo a lo cofinanciado por cada uno.

(...)

7.1.30 El Municipio deberá garantizar que, antes de dos (2) meses habrá celebrado los contratos de obra e interventoría, de las actividades objeto del presente convenio. Del mismo modo, garantizar que la ejecución del presente convenio se lleve a cabo, en su totalidad, durante la vigencia 2019. En caso contrario, el Municipio deberá reintegrar el 100% de los aportes entregados por Indeportes Antioquia con los correspondientes rendimientos financieros.

7.1.31 Así mismo, el Municipio deberá reintegrar los recursos que no se ejecuten en su totalidad, con sus respectivos rendimientos financieros.

(...)

b. Compromisos de INDEPORTES ANTIOQUIA:

(...)

7.2.3 Vigilar que los recursos se destinen en desarrollo del objetivo del convenio.

7.2.4 Realizar visitas periódicas para verificar el avance de los trabajos.

7.2.5 Designar un funcionario que será el encargado de la supervisión del convenio y realizar las recomendaciones necesarias para la adecuada ejecución del mismo, además de supervisar los compromisos adquiridos y el objeto del convenio.

7.2.6 Una vez aprobada la rendición de cuentas del Municipio por parte de Indeportes Antioquia se procederá a realizar el acta de liquidación entre las partes.

(...)

NOVENA – RENDICIÓN DE CUENTAS: las partes acuerdan que los soportes que respaldan los gastos realizados por EL MUNICIPIO en virtud de los recursos recibidos, deberán cumplir con las exigencias tributarias y legales de la materia. Por lo tanto, en caso que los documentos entregados no sean válidos, EL MUNICIPIO deberá realizar reintegro de las sumas que no sean debidamente soportadas dentro de los diez (10) días siguientes a la comunicación del supervisor del convenio informándole la falta de requisitos. En todo caso los soportes deberán corresponder a actividades realizadas únicamente para el cumplimiento del objeto del mismo, en ningún caso se podrá destinar los recursos para actividades administrativas. PARÁGRAFO PRIMERO: Deberá anexarse a la rendición de cuentas, copias de los documentos que soporten los egresos del MUNICIPIO por los valores ejecutados. PARÁGRAFO SEGUNDO. EL MUNICIPIO se constituye en el único responsable del cumplimiento de los requisitos tributarios que se generen en la ejecución de los recursos entregados por INDEPORTES ANTIOQUIA” (Subrayado fuera de texto).

En el convenio interadministrativo No. 4600013867 suscrito entre el Departamento de Antioquia – Secretaría de las Mujeres y el Instituto Departamental de Deportes de Antioquia - Indeportes Antioquia, se estipula:

“CLÁUSULA PRIMERA: OBJETO. Aunar esfuerzos en la profesionalización del equipo de ciclismo de mujeres Antioquia a partir de la transversalización del enfoque de género en el deporte que contribuyan al cierre de brechas.

(...)

CLÁUSULA SEXTA: FORMA DE DESEMBOLSO DE LOS RECURSOS. El Departamento de Antioquia - Secretaría de las Mujeres, realizará un único desembolso/pago por valor de los recursos comprometidos, equivalentes a la suma de QUINIENTOS SESENTA Y CUATRO MILLONES QUINIENTOS MIL PESOS ML (\$564.500.000). Previa presentación por parte de INDEPORTES ANTIOQUIA de: (...) Parágrafo tercero. El Departamento de Antioquia deducirá del valor del convenio, a través de la dirección de planeación financiera de la Secretaría de Hacienda, los impuestos de ley a que hubiese lugar (...). Parágrafo cuarto. INDEPORTES ANTIOQUIA deberá reintegrar al Departamento, los recursos no ejecutados del convenio al igual que los rendimientos financieros que los recursos depositados en la citada cuenta generen, lo que se efectuará una vez se proceda con la liquidación de este. Parágrafo quinto. Se podrán mover asignaciones presupuestales por rubros conforme a las necesidades propias de la ejecución del contrato, previa autorización del Ordenador del Gasto y el supervisor designado al contrato, es decir, habrá redistribución en componentes, siempre y cuando no supere el 15% del valor total aportado por el Departamento de Antioquia - Secretaría de las Mujeres, para la ejecución del presente contrato.

(...)

CLÁUSULA NOVENA: COMPROMISOS DE LOS ASOCIADOS. CLÁUSULA NOVENA: COMPROMISOS DE LOS ASOCIADOS. A). COMPROMISOS COMUNES: Las partes se comprometen: 2. Aportar al convenio, los recursos para la realización del objeto. (...) 9. Coordinar conjuntamente, la realización de visitas técnicas de campo y demás eventos que se consideren necesarios en cumplimiento del objeto; entre otros. (...) B) COMPROMISOS DEL DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA – SECRETARIA D ELAS MUJERES.

(...) 2. Ejercer la supervisión de la ejecución del convenio y realizar seguimiento y acompañamiento al proceso de ejecución de las actividades objeto de este convenio y toma de decisiones que tengan incidencia en la ejecución de este. 3. Exigir al Conveniente la ejecución idónea y oportuna del objeto del convenio, de conformidad con el alcance y las obligaciones del Convenio. C). COMPROMISOS DEL CONVENIENTE EJECUTOR (INDEPORTES ANTIOQUIA): Compromisos Técnicos: 1. Garantizar el cumplimiento del objeto del convenio de conformidad con el alcance y especificaciones técnicas del estudio previo, Plan y cronograma de trabajo y la propuesta presentada. Compromisos Administrativos, Legales y Financieros: 1. Garantizar y realizar el aporte de los recursos para la adecuada ejecución del convenio de conformidad con la discriminación especificada en el presupuesto oficial. 2. El conveniente goza de autonomía técnica, administrativa, financiera, contable, ambiental y jurídica, para realizar los procesos de contratación necesarios para la ejecución de las actividades del convenio, para lo cual se deberá garantizar que se realicen de conformidad con las normas establecidas para tal fin, adicionalmente deberá garantizar la supervisión y/o interventoría y demás controles que garanticen la calidad y ejecución del proyecto. 3. Mantener informada mensualmente a la Secretaría de las Mujeres del Departamento de Antioquia, sobre el avance de todas las actividades desarrolladas para alcanzar el objeto del convenio; prestar la asesoría y ejercer el control de la inversión de los recursos entregados, sin perjuicio del cumplimiento de las disposiciones legales vigentes sobre la rendición de cuentas que se deban presentar ante los organismos de control (...) 8. Administrar los aportes de las partes, y rendir un informe mensual detallado sobre su inversión y avance del convenio y siempre que la administración Departamental lo requiera y hasta cuanto se hubiere ejecutado la totalidad de los recursos, se hubiere realizado entrega de la obra, bien o servicio, incluyendo las evidencias o soportes que den cuenta el cumplimiento del objeto del convenio y que muestre el estado del antes, durante y después de la ejecución de este. 9. Dar cuenta del desarrollo del proyecto al Departamento de Antioquia, así: 1) En las visitas realizadas por el funcionario encargado de la supervisión y seguimiento del convenio de acuerdo con el cronograma de actividades; 2) en informes de seguimiento mensuales; 3) en informes ejecutivos solicitados y 4) en informe final de la ejecución del proyecto. (...) 13. El Conveniente debe destinar el aporte recibido por parte del Departamento de Antioquia, de manera exclusiva a la financiación del proyecto. Los recursos aportados por el Departamento no podrán ser destinados para ningún fin diferente al establecido en el Convenio y por lo tanto deberán ser estrictamente ejecutados en la forma acordada, so pena de realizar los procedimientos administrativos sancionatorios a que hubiere lugar. 14. El Conveniente debe aportar un certificado bancario de la cuenta en la cual el Departamento de Antioquia depositará los recursos del presente convenio. (...) 17. Durante la ejecución del Convenio, el conveniente debe reintegrar al Departamento de Antioquia, los rendimientos financieros de los aportes del Departamento de acuerdo con el Instructivo Tributario para los Procesos Contractuales vigente. Los rendimientos financieros que se generen deberán reintegrarse a todos los conveniantes en el mismo porcentaje en el que fueron aportados, de acuerdo con la (s) Circular (es) vigentes en el asunto en el Departamento de Antioquia. 18. Previo a la liquidación del Convenio, el conveniente, reintegrará a la tesorería del Departamento de Antioquia los recursos que no sean invertidos, aportados por la Secretaría de las mujeres para el convenio. (...) CLÁUSULA DÉCIMA: SUPERVISIÓN, EVALUACIÓN Y SEGUIMIENTO. El control, vigilancia y supervisión, que deberá realizarse durante la ejecución y vigencia del convenio, estará a cargo de un servidor público que designe la Secretaría de las Mujeres de EL DEPARTAMENTO para tal fin” (Subrayado fuera de texto).

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

(...)

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

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

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

(...)

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

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

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

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

(...)

1.3. Transferencias

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

1.3.1. Reconocimiento

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

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

10. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido

evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

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

(...)

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, salvo que esta esté sujeta a condiciones, caso en el cual se reconocerá un pasivo.

(...)

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 contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificado mediante la Resolución 064 de 2022, 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.

(...)

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 (...)

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).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la actualizado según las resoluciones 062, 064 y 065 de 2022, describe la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS de la siguiente manera: “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.”. Además, establece que se debita con “el valor de los gastos pendientes de aplicar en periodo futuros” y se acredita con “el valor del gasto que se reconozca durante el periodo”.

CONCLUSIONES

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 a dichos actos jurídicos; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, el cual se puede identificar generalmente en las obligaciones o derechos que se estipulan en el acto jurídico; y iv) el título al cual se entregan o reciben los recursos, esto es, como contraprestación por los servicios recibidos, como transferencia o subvención, o en el marco de la administración sin desprenderse del control de los mismos mientras la otra parte realiza las gestiones correspondientes para su ejecución.

Adicionalmente, el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define 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 que entrega el recurso deberá evaluar la existencia o no de control sobre el recurso entregado, para lo cual deberá tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos, la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, y el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso.

- Convenio interadministrativo N° 403 de 2019

Con referencia al convenio interadministrativo N° 403 de 2019 cuyo objeto es la cofinanciación de la construcción de la ciclorruta sobre la variante vía Santa Rosa – vía Donmatías, celebrado entre el Instituto Departamental de Deportes de Antioquia – Indeportes Antioquia y el Municipio de Entrerrios, hay una entrega de recursos por parte de Indeportes para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico, siendo Indeportes Antioquia el que controlará y supervisará los recursos y la ejecución de estos; este hecho económico corresponde a una transferencia, y deberá reconocerse atendiendo a la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.

Las transferencias pueden o no estar sometidas a estipulaciones de restricción o condición, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Debido a que en el convenio interadministrativo se condiciona al municipio a garantizar la ejecución de la totalidad del objeto del convenio durante la vigencia de 2019 y que en caso contrario, el municipio deberá reintegrar el 100% de los aportes entregados por Indeportes Antioquia con los correspondientes rendimientos financieros, lo cual constituye que la transferencia de recursos sea una transferencia condicionada. Dicha transferencia sujeta a condiciones se amortizará en la medida en que el municipio cumpla con las condiciones asociadas al uso o destinación de los recursos entregados por Indeportes.

Por lo tanto, al ser una transferencia condicionada, es correcto utilizar la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS, toda vez que se reconocerán como gasto por transferencia, en la subcuenta 542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, las erogaciones que cumplan con los requerimientos asociados al uso o destinación de los recursos entregados por Indeportes Antioquia.

- Convenio interadministrativo No. 4600013867

Con referencia al convenio interadministrativo No. 4600013867 cuyo objeto es “Aunar esfuerzos en la profesionalización del equipo de ciclismo de mujeres Antioquia(...)”, suscrito entre el Departamento de Antioquia – Secretaría de las Mujeres y el Instituto Departamental de Deportes de Antioquia - Indeportes Antioquia, y atendiendo a lo estipulado en la cláusula novena literal A, los asociados se comprometen a aportar al convenio los recursos para la realización del objeto y coordinar conjuntamente, la realización de visitas técnicas de campo y demás eventos que se consideren necesarios en cumplimiento del objeto, entre otros. Además, el literal C sobre los

compromisos del conveniente ejecutor (Indeportes Antioquia), establece que Indeportes Antioquia debe i) administrar los aportes de las partes, ii) rendir un informe mensual detallado sobre su inversión y avance del convenio y siempre que la administración departamental lo requiera y hasta cuanto se hubiere ejecutado la totalidad de los recursos, y iii) reintegrar a la tesorería del Departamento de Antioquia los recursos que no sean invertidos, aportados por la Secretaría de las mujeres para el convenio.

Por lo anterior, el departamento entrega los recursos con el propósito de que Indeportes Antioquia los administre y cumpla con ellos una finalidad específica, y no pierde el control de los mismos, además no se entregan a título de contraprestación ni con la finalidad de incrementar el patrimonio de quien administra los recursos, por lo que, los recursos entregados por el departamento a Indeportes corresponden a recursos entregados en administración.

En consecuencia, Indeportes Antioquia no debió reconocer un pasivo diferido por transferencias condicionadas, sino aplicar el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por lo tanto, para el reconocimiento de los recursos recibidos en el marco del convenio interadministrativo No. 4600013867, cuando el departamento de Antioquia – Secretaría de las Mujeres le hizo entrega de los recursos en efectivo debió registrar 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.

Con la gestión de los recursos, Indeportes Antioquia debió registrar 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.

Ahora bien, si Indeportes Antioquia no aplicó el procedimiento contable previamente señalado, deberá aplicar lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, ajustando el valor de las partidas de activo y pasivo que se vieron afectadas por el error de periodos anteriores y como contrapartida afectar la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la norma 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20221100068341 DEL 18-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los gastos en que incurra el Ministerio de Educación Nacional para la realización de las actividades de control, seguimiento y cobro de valores adeudados, para adelantar el proceso de verificación y recaudo de la contribución parafiscal prevista en la Ley 1697 de 2013.

Doctora
 PATRICIA OVALLE GIRALDO
 Subdirector Técnico
 Ministerio de Educación 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° 20221400046492 del 10 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…)

De acuerdo con este marco normativo, solicitamos nos indiquen como se deben registrar contablemente las partidas generadas por concepto de pago a los contratos por prestación de servicios para la dirección y administración del Fondo de estampilla según lo establecido en la Ley 1697 de 2013 en el Ministerio de Educación Nacional”.

Mediante llamada telefónica, el doctor Luis Felipe Larrarte Restrepo indica que actualmente el Ministerio de Educación Nacional tiene 10 contratistas a los cuales se les pagan honorarios por realizar las actividades de control, seguimiento y cobro de valores adeudados, para adelantar el proceso de verificación y recaudo de la contribución parafiscal prevista en la Ley 1697 de 2013, por lo tanto, solicitan el reconocimiento contable de estos gastos los cuales se realizan con cargo a los recursos depositados en el Fondo Nacional de Universidades Estatales de Colombia. Es de precisar que, la asignación que realiza el Ministerio de Educación Nacional a las universidades estatales contempla las actividades antes señaladas.

CONSIDERACIONES

La Ley 1450 de 2011, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo, 2010-2014, indica lo siguiente:

“ARTÍCULO 261. CUENTA ÚNICA NACIONAL. A partir de la vigencia de la presente ley, con el recaudo de todas las rentas y recursos de capital se atenderá el pago oportuno de las apropiaciones autorizadas en el Presupuesto General de la Nación a través del Sistema de Cuenta Única Nacional. Para tal efecto, 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.

En ejercicio de la anterior función, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, administrará por encargo dichos recursos, los que para efectos legales seguirán conservando la naturaleza, propiedad y fines de la ley que los creó, por lo que de ninguna manera exime de responsabilidad a la entidad estatal encargada del recaudo y ejecución presupuestal en los términos de la ley”.

La Ley 1697 de 2013, por la cual se crea la estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia, establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 2o. 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 5o. HECHO GENERADOR. Está constituido por todo contrato de obra que suscriban las entidades del orden nacional, definidas por el artículo 2o 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.

(...)

ARTÍCULO 6o. 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 9o. CAUSACIÓN. Es obligación de las entidades contratantes retener de manera proporcional al pago o pagos realizados al contratista, el porcentaje correspondiente a la contribución de estampilla definido según el Artículo 8o de la presente 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 11. DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN DEL FONDO. La Dirección y administración del Fondo será ejercida por el Ministerio de Educación Nacional, para cuyo efecto deberá:

- a) Desarrollar las operaciones administrativas, financieras y contables del Fondo, de acuerdo con las normas reguladoras de estas materias.
- b) Velar porque ingresen efectivamente al Fondo los recursos provenientes de la presente Estampilla.
- c) Distribuir los recursos del Fondo de acuerdo con lo estipulado en la presente ley” (Subrayado fuera de texto).

La Ley 2159 de 2021, por la cual se decreta el Presupuesto de Rentas y Recursos de Capital y Ley de Apropiações para la vigencia fiscal del 1 de enero al 31 de diciembre de 2022, indica lo siguiente:

“ARTÍCULO 66. Los gastos en que incurra el Ministerio de Educación Nacional para la realización de las actividades de control, seguimiento y cobro de valores adeudados, para adelantar el proceso de verificación y recaudo de la contribución parafiscal prevista en la Ley 1697 de 2013, se realizarán con cargo a los recursos depositados en el Fondo Nacional de Universidades Estatales de Colombia, para lo cual se harán los correspondientes registros presupuestales”.

De otra parte, el Decreto 2785 de 2013 por el cual se reglamenta parcialmente el artículo 261 de la Ley 1450 de 2011, la Ley 179 de 1994 y la Ley 225 de 1995, establece lo siguiente:

“Artículo 1°. Definición del Sistema de Cuenta Única Nacional. El Sistema de Cuenta Única Nacional (SCUN) es el conjunto de procesos de recaudo, traslado, administración y giro de recursos realizados por los órganos que conforman el Presupuesto General de la Nación. Los lineamientos y procedimientos para el traslado de recursos al SCUN, su administración y giro serán establecidos por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del ministerio de Hacienda y Crédito Público, conforme a las normas orgánicas del presupuesto.

(...)

Los recursos que se trasladen al Sistema de Cuenta Única Nacional serán administrados por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público hasta tanto se efectúen los giros para atender el pago oportuno de las apropiaciones autorizadas en el Presupuesto General de la Nación.

Los giros corresponden al pago de obligaciones en nombre de cada órgano ejecutor del Presupuesto General de la Nación, con los recursos disponibles en el Sistema de Cuenta Única Nacional.

(...)

Artículo 3°. Recaudo y Ejecución de Recursos del Sistema de Cuenta Única Nacional. Las respectivas entidades estatales y sus correspondientes órganos de administración o dirección serán los responsables del recaudo, clasificación y ejecución de sus recursos propios, administrados y de los fondos especiales que sean trasladados al Sistema de Cuenta Única Nacional” (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 1050 de 2014 por el cual se establece la organización y funcionamiento del Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia y se dictan otras disposiciones, considera lo siguiente:

“Que el objetivo del Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia es recaudar y administrar los recursos provenientes de la Estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia, cuyos beneficiarios son las universidades estatales del país”.

Así mismo, el mencionado decreto establece:

“Artículo 3°. Origen y destino de los recursos. “Los recursos del Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia serán los que se reciban por concepto de la contribución parafiscal de que trata la Ley 1697 de 2013, que tiene destinación específica de conformidad con la misma ley, cuyos beneficiarios son las universidades estatales y deberán ser transferidos a las mismas de acuerdo con la distribución fijada en el artículo 3 de la Ley 1697 de 2013.

Artículo 4°. Dirección y Administración del Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia. La dirección y administración del Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia estará a cargo del Ministerio de Educación Nacional, el cual, en ejercicios de tales funciones, deberá:

(...)

Parágrafo. El portafolio de recursos del Fondo Nacional de las Universidades Estatales será administrado por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público en los términos del artículo 261 de la Ley 1450 de 2011 y del Decreto 2785 de 2013 o las normas que los modifiquen o sustituyan.

(...)

Artículo 7°. De la retención de la contribución. Los jefes de las oficinas pagadoras, o quien haga sus veces, de las entidades del orden nacional que hacen parte del Presupuesto General de la Nación, que efectúen giros sobre contratos de obra pública y sus adiciones, así como sobre los contratos conexos al de obra, celebrados con situación de fondos, son responsables de retener la sumas correspondientes a la contribución parafiscal de la que trata la Ley 1697 de 2013, en el porcentaje

correspondiente según lo establecido en el artículo 8 de la ley mencionada, a través del Sistema Integrado de Información Financiera SIIF-Nación.

(...)

Los recursos retenidos serán transferidos a la cuenta que para tal efecto se defina (...)

(...)

Artículo 10°. De la distribución de los recursos entre las universidades estatales de Colombia. Los recursos de las universidades estatales, exceptuando la Universidad Nacional de Colombia, se asignarán conforme lo ordenado por el párrafo del artículo 3 de la Ley 1697 de 2013 y para ello anualmente el Ministerio de Educación Nacional fijará la participación (...)

A partir de la participación establecida en el inciso anterior, el Ministerio de Educación Nacional, sin superar el monto efectivamente recaudado por el Fondo y las apropiaciones de fondos autorizados por la Ley, asignará semestralmente los recursos y solicitará al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en su calidad de administrador del portafolio de los recursos del Fondo, girar los recursos correspondientes a cada una de las universidades estatales del país.

Parágrafo. Es competencia y responsabilidad exclusiva del Ministerio de Educación Nacional, la información suministrada al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, que tenga por objeto el giro de los recursos a las Universidades estatales” (Subrayado fuera de texto).

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

El Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales, actualizado según la Resolución 064 de 2022, establece lo siguiente:

“1. OPERACIONES DE LA TESORERÍA CENTRALIZADA

La tesorería centralizada es la dependencia encargada de administrar recursos financieros y recaudar y pagar por cuenta de las entidades de gobierno. Esta tesorería realiza los recaudos de los ingresos y los giros a la entidad del mismo nivel, bien sea nacional o territorial.

(...)

1.1. Fondos entregados y recibidos por la tesorería centralizada

1.1.1. Pagos

El giro de los recursos, por parte de la tesorería centralizada, se registrará debitando las subcuentas de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditando la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda.

(...)

En el evento en que las entidades tengan definido el pago a beneficiario final por parte de la tesorería centralizada, cancelarán la obligación debitando las subcuentas y cuentas del pasivo que corresponda y acreditando la subcuenta relacionada de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

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 sirven en las entidades para cancelar derechos.

1.2.1. Recaudos y reclasificación en la entidad

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

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

CONCLUSIONES

Antes de dar respuesta a su solicitud, es importante establecer los registros contables que deben efectuar las entidades que intervienen en la operación, por lo tanto, se procede de la siguiente manera:

- Transferencia de recursos retenidos por las entidades del orden nacional que actúan como contratantes

Con la transferencia de recursos retenidos por parte de las entidades contratantes a la cuenta que para tal efecto se defina, el Ministerio de Educación Nacional en la contabilidad del Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia debitará la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditará la subcuenta 240722-Estampillas de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Por su parte, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y acreditará la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

- Giro de los recursos correspondientes a cada una de las universidades estatales

Una vez el Ministerio de Educación Nacional asigne los recursos a cada una de las universidades estatales y solicite a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional girar los recursos correspondientes, y esta los efectúe, el Ministerio de Educación Nacional en la contabilidad del Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia debitará la subcuenta 240722-Stampillas de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Por su parte, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

Ahora bien, teniendo en cuenta que las obligaciones adquiridas para la realización de actividades de control, seguimiento y cobro de valores adeudados, para adelantar el proceso de verificación y recaudo de la contribución parafiscal, se realizan con cargo a los recursos depositados en el Fondo Nacional de Universidades Estatales de Colombia, los registros contables que deben efectuar las entidades que participan en la operación son los siguientes:

- Reconocimiento contable que debe efectuar el Ministerio de Educación Nacional por llevar a cabo actividades de control, seguimiento y cobro de valores adeudados

De conformidad con el principio de Devengo, donde los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, el Ministerio de Educación Nacional en la contabilidad del Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia registrará las obligaciones adquiridas para adelantar las actividades de control, seguimiento y cobro de valores adeudados mediante un débito en la subcuenta 240722-Stampillas de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

- Giro de los recursos correspondientes a los beneficiarios del pago

Una vez el Ministerio de Educación Nacional solicite a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional girar los recursos correspondientes a los beneficiarios del pago, y esta última entidad los efectúe, el Ministerio de Educación Nacional en la contabilidad del Fondo Nacional de las Universidades Estatales de Colombia debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Por su parte, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

CONCEPTO No. 20221100068731 DEL 22-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Ingresos de transacciones sin contraprestación Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de las indemnizaciones consignadas al Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos por los responsables de cada caso. Reconocimiento contable de los beneficios representados en bienes y servicios que recibe la Defensoría del Pueblo por parte de la Organización de Estados Iberoamericanos (OEI).

Doctora
 DIANA CRISTINA MOLINA GARCÍA
 Líder responsable de la auditoría financiera
 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° 20220010046372 del 10 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…)

1. Contexto: La Defensoría del Pueblo debe administrar según la Ley 472 de 1998 el Fondo para la defensa de los derechos e intereses colectivos por ACCIONES DE GRUPO. La Defensoría reconoce la consignación de las entidades demandadas o empresas como intermediaria y paga a cada uno de los beneficiarios según lo determinado en las sentencias. Se adjunta procedimiento.

Teniendo en cuenta la expuesto anteriormente, respetuosamente se pregunta:

a. La Defensoría del Pueblo al momento de recibir las consignaciones reconoce la cuenta 249015 obligaciones pagadas por terceros y la disminuye a medida que van girando los dineros a los beneficiarios. A la fecha la entidad se tiene un saldo de \$\$669.350.436.732,29. El control es de la defensoría con el propósito de posteriormente girar a los beneficiarios en cumplimiento de la Ley. ¿Estos recursos se debe considerar como Recursos recibidos en administración, en la subcuenta 290201?

b. La entidad tiene relación en Excel de las acciones de grupo que le han sido comunicadas a la entidad, que a la fecha no tienen dineros consignados por los demandados; ¿estos recursos para el control deberían reconocerse en cuentas de Orden?

2. La entidad tiene suscrito CONVENIO ESPECÍFICO DE COOPERACIÓN No. CD-298-2021 SUSCRITO ENTRE LA ORGANIZACIÓN DE ESTADOS IBEROAMERICANOS PARA LA EDUCACIÓN, LA CIENCIA Y LA CULTURA (OEI) Y LA DEFENSORIA DEL PUEBLO COLOMBIA por \$ 4.575.000.000 cuyo objeto es: “Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros para Implementar estrategias dirigidas a funcionarios de la Defensoría del Pueblo, víctimas del conflicto armado para el desarrollo de habilidades y competencias en promoción, difusión, formación y garantía de los Derechos Humanos”. La Defensoría del pueblo giró a la ORGANIZACIÓN DE ESTADOS IBEROAMERICANOS la suma de \$2.250.0000.000 por el rubro de inversión C-2502-1000-16-0-2502003-02. La OEI aporta al convenio en varios beneficios como lo registra el mismo convenio. Adjunto Convenio.

Pregunta: El resultado de la cooperación y la asistencia en desarrollo del convenio, los beneficios que la entidad pública recibe; ¿cómo son reconocidos y revelados en los estados financieros de la Defensoría del Pueblo?”

CONSIDERACIONES

La Ley 472 de 1998, por la cual se desarrolla el artículo 88 de la Constitución Política de Colombia en relación con el ejercicio de las acciones populares y de grupo y se dictan otras disposiciones, indica en los siguientes artículos:

“ARTÍCULO 65. CONTENIDO DE LA SENTENCIA. La sentencia que ponga fin al proceso se sujetará a las disposiciones generales del Código de Procedimiento Civil y además, cuando acoja las pretensiones incoadas, dispondrá:

1. El pago de una indemnización colectiva, que contenga la suma ponderada de las indemnizaciones individuales.

(...)

3. El monto de dicha indemnización se entregará al Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos, dentro de los diez (10) días siguientes a la ejecutoria, el cual será administrado por el Defensor del Pueblo y a cargo del cual se pagarán:

(...)

Todas las solicitudes presentadas oportunamente se tramitarán y decidirán conjuntamente mediante Acto Administrativo en el cual se reconocerá el pago de la indemnización previa comprobación de los requisitos exigidos en la sentencia para demostrar que forma parte del grupo en cuyo favor se decretó la condena.

(...)

ARTÍCULO 70. CREACION Y FUENTE DE RECURSOS. Créase el Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos, el cual contará con los siguientes recursos:

(...)

h) El valor de las multas que imponga el Juez en los procesos de Acciones Populares y de Grupo

ARTÍCULO 71. FUNCIONES DEL FONDO. El Fondo tendrá las siguientes funciones:

(...)

e) Administrar y pagar las indemnizaciones de que trata el artículo 68 <sic, se refiere al artículo 65> numeral 3 de la presente ley.

ARTÍCULO 72. MANEJO DEL FONDO. El manejo del Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos, estará a cargo de la Defensoría del Pueblo” (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 1068 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, establece:

“ARTÍCULO 2.3.1.1. Definición del Sistema de Cuenta Única Nacional. El Sistema de Cuenta Única Nacional (SCUN) es el conjunto de procesos de recaudo, traslado, administración y giro de recursos realizados por los órganos que conforman el Presupuesto General de la Nación. Los lineamientos y procedimientos para el traslado de recursos al SCUN, su administración y giro serán establecidos por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, conforme a las normas orgánicas del presupuesto.

(...)

Los giros corresponden al pago de obligaciones en nombre de cada órgano ejecutor del Presupuesto General de la Nación, con los recursos disponibles en el Sistema de Cuenta Única Nacional.

(...)

PARÁGRAFO. En los casos en que no se pueda realizar pago a beneficiario final, los recursos se podrán ubicar en la cuenta que para el efecto indique previamente la entidad estatal.

ARTÍCULO 2.3.1.2. Ámbito de aplicación. Las disposiciones del Sistema de Cuenta Única Nacional se aplicarán a los recursos que forman parte del Presupuesto General de la Nación, y a los que por disposición legal administre la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con excepción de los establecimientos públicos que administran contribuciones parafiscales y los órganos de previsión y seguridad social que administren prestaciones sociales de carácter económico.

(...)

ARTÍCULO 2.3.1.3. Recaudo y ejecución de recursos del Sistema de Cuenta Única Nacional. Las respectivas entidades estatales y sus correspondientes órganos de administración o dirección serán los responsables del recaudo, clasificación y ejecución de sus recursos propios, administrados y de los fondos especiales que sean trasladados al Sistema de Cuenta Única Nacional.

ARTÍCULO 2.3.1.4. Traslado de Recursos a la Cuenta Única Nacional. A partir del 18 de septiembre de 2014 y previa instrucción de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, los recaudos de los recursos propios, administrados y de los fondos especiales de los órganos que forman parte del Presupuesto General de la Nación deberán trasladarse a la Cuenta Única que para estos efectos disponga la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público” (Subrayado fuera de texto).

La Resolución 1504 del 2020, por la cual se organiza y determina el funcionamiento del Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos en la Defensoría del Pueblo, indica lo siguiente:

“Artículo Primero. Naturaleza. El Fondo para la Defensa de los Derechos e intereses Colectivos, tiene el carácter de cuenta especial de la Defensoría del Pueblo, sin personería jurídica, regida para su funcionamiento, por la reglamentación que establece la presente resolución.

Parágrafo. Su funcionamiento y manejo se sujeta a los mandatos constitucionales, Estatuto Orgánico del Presupuesto General de la Nación, y demás normas complementarias relacionada que expidan el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Contaduría General de la Nación.

(...)

Artículo Tercero. Funciones. El Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos tiene las siguientes funciones:

1) Administrar los recursos señalados por el artículo 70 de la Ley 472 de 1998.

(...)

5) Administrar y pagar, previa sentencia judicial, el monto de las indemnizaciones de que trata el numeral 3 del artículo 65 de la Ley 472 de 1998.

(...)

Artículo Cuarto. Delegación de la Ordenación del Gasto y del Pago. Delegar en el Secretario General de la Defensoría del Pueblo la ordenación del gasto y del pago del Fondo para la Defensa de los Derecho e Intereses Colectivos.

Parágrafo. En virtud de lo dispuesto en este artículo el Secretario General suscribirá el acto administrativo por medio del cual se harán efectivos los pagos a favor de los beneficiarios previamente reconocidos por el juez y conforme a la normatividad vigente tramitados y proyectados por la Dirección Nacional de Recursos y Acciones Judiciales.

Artículo Quinto. Promoción, difusión y trámite jurídico-administrativo. La promoción, difusión, conocimiento e impulso de los mecanismos de protección de los derechos e intereses colectivos y el trámite jurídico-administrativo para el cumplimiento de sentencias que involucren al fondo, corresponde a la Dirección Nacional de Recursos y Acciones judiciales, dependencia que tendrá a cargo las siguientes funciones:

(...)

4) Gestionar y verificar la oportuna consignación de recursos, conforme a los fallos o providencias judiciales y a los responsables en cada caso.

5) Determinar a los acreedores del fondo, conforme al contenido de fallos o providencias judiciales, confrontar su identidad e individualizar su acreencia.

6) Proyectar la resolución que ordena el pago, presentarla para la revisión y firma del Secretario General. Una vez proferida la resolución, se notificará y remitirá la información a la Subdirección Financiera de la Defensoría del Pueblo para lo de su competencia.

(...)

Artículo Décimo Tercero. Manejo de Recursos. Los recursos percibidos para el funcionamiento del Fondo se manejarán en la Cuenta Única Nacional de acuerdo con la normatividad vigente.

Artículo Décimo cuarto. – Requisitos para el pago de las Acciones de Grupo. – (...).

(...)

Una vez obtenido lo anterior, se procede a revisar la documentación aportada, ingresar la información de los beneficiarios al Sistema Integrado de Información Financiero -SIF NACIÓN del Ministerio de hacienda y Crédito Público, realizar la respectiva liquidación y proyectar la resolución de pago.

Concluido el anterior proceso y proferida la resolución de pago será remitida a la Subdirección Financiera de la Defensoría del Pueblo con los respectivos soportes para lo de su competencia y a la Dirección Nacional de Recursos y Acciones Judiciales (...)” (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el convenio específico de cooperación N° CD-298-2021 suscrito entre la Organización de Estados Iberoamericanos para la Educación, la Ciencia y la Cultura (OEI) y la Defensoría del Pueblo Colombia, considera lo siguiente:

“21. Que la misión de la DEFENSORIA es impulsar la efectividad de los derechos humanos de los habitantes del territorio nacional y de los colombianos en el exterior, en el marco del Estado Social de Derecho democrático, participativo y pluralista, mediante las siguientes acciones integradas: Promover, ejercer y divulgar los derechos humanos, Proteger y defender los derechos humanos y prevenir sus violaciones, fomentar la observancia del derecho internacional humanitario. Atender, orientar y asesorar en el ejercicio de sus derechos, Proveer el acceso a la administración de justicia, en los casos señalados en la Ley. (...). 29. Que teniendo en cuenta que la DEFENSORIA dentro de su deber misional tiene la facultad de unir esfuerzos con entidades gubernamentales y no

gubernamentales, nacionales o internacionales, en procura de optimización de recursos para la garantía, promoción, ejercicio y divulgación de los derechos humanos de toda la sobre todo en lo que respecta a los derechos fundamentales del acceso a la información, de la educación en Derechos humanos, y en los relacionado con los Derechos Humanos en etapa de posconflicto. (...). 33. Que por lo anterior, la DEFENSORIA encuentra una oportunidad de mejora en sus procesos de promoción y divulgación de derechos humanos aprovechando las experiencias y el saber hacer de la OEI en su colaboración con distintos entes gubernamentales para llegar a las comunidades más apartadas y abarcar un gran número de población en materia de la educación en Derechos Humanos” (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el mencionado convenio específico de cooperación indica en las siguientes cláusulas:

“CLÁUSULA PRIMERA. - OBJETO: Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros para Implementar estrategias dirigidas a funcionarios de la Defensoría del Pueblo, víctimas del conflicto armado para el desarrollo de habilidades y competencias en promoción, difusión, formación y garantía de los Derechos Humanos.

(...)

CLÁUSULA TERCERA: ESTRUCTURACION DEL PROYECTO

(...)

CLÁUSULA SÉPTIMA. - COMPROMISOS DE LA DEFENSORIA DEL PUEBLO: a. Realizar su aporte por la suma de MIL QUINIENTOS MILLONES DE PESOS Moneda Legal Vigente (\$1.500.000.000) b. Adelantar las acciones necesarias para la eficiente ejecución del convenio. c. Suministrar a la OEI la información y documentación que se le requiera y que sea necesaria para la ejecución del plan operativo. d. Aprobar los productos a través del supervisor del convenio, siempre que cumpla con las especificaciones técnicas establecidas en el convenio y se realice en uso del formato de entrega de productos. e. Designar un funcionario para el seguimiento a la ejecución de las actividades a realizar por la OEI. f. Mantener el control contable y financiero del manejo de los recursos desembolsado por la Defensoría del Pueblo a través del funcionario encargado de la vigilancia y control. (...). CLÁUSULA OCTAVA - COMPROMISOS DE LA ORGANIZACIÓN DE ESTADOS IBEROAMERICANOS PARA LA EDUCACION, LA CIENCIA Y LA CULTURA - OEI: a. Poner a disposición del Convenio su infraestructura de cooperación y asistencia técnica para el cumplimiento de este. b. Realizar la entrega de productos mediante los formatos que se diseñen para tal fin. C. Ejercer juntamente con la Defensoría la supervisión del Convenio. (...). f. Realizar la revisión mensual de avances de cronograma y plan de trabajo con la Defensoría del Pueblo. (...). h. Aportar la contrapartida en la suma de MIL QUINIENTOS CINCUENTA MILLONES DE PESOS (\$1.550.000.000) representados en 2.000 cupos para víctimas del conflicto armado y funcionarios de la Defensoría del Pueblo, para realizar formación mediante diplomados y cursos que se ofrecerá a través de la Escuela de Formación Virtual de la OEI. (...). Ejecutar el aporte en efectivo realizado por LA DEFENSORIA asciende a la suma de MIL QUINIENTOS MILLONES Moneda Legal Vigente (\$1.500.000.000) los cuales serán obligados y ejecutados durante la vigencia 2021. (...). m. Contratar, de acuerdo con sus propios procedimientos, el personal, tos bienes y los servicios necesarios para la realización de las diferentes acciones requeridas para el

desarrollo del objeto del presente convenio. (...). o. Atender las solicitudes y requerimientos que realice el supervisor del Convenio por parte de la Defensoría del Pueblo. (...). CLÁUSULA NOVENA - VALOR Y FORMA DE DESEMBOLSO DE LOS APORTES. El valor total del presente Convenio es de TRES MIL CINCUENTA MILLONES DE PESOS MJCTE (\$3.050.000.000) aportados por las partes de la siguiente manera: La DEFENSORIA DEL PUEBLO aportará MIL QUINIENTOS MILLONES DE PESOS M/CTE (\$1.500.000.000) incluyendo los costos de operación y gestión del proyecto. OEI hará un aporte en especie representados en bienes y servicios correspondiente a la suma de MIL QUINIENTOS CINCUENTA MILLONES DE PESOS (\$1.550.000.000) MCTE - representado en: Desarrollo de espacios cortos de formación a manera de seminario taller virtual de autoformación desde la plataforma OEI para 20000 víctimas del conflicto armado y funcionarios de la Defensoría, enfocados a: 1 Diplomado en Hábitos y Estilos de Vida Saludables. 500 personas 2. Curso - taller formación en habilidades para prevenir la conflictividad social. (mediación, tolerancia, empatía, autocontrol y manejo de emociones). 500 personas 3. Taller en mecanismos alternativos de resolución de conflictos. 500 personas. 4. Diplomado en Innovación Pública, 500 personas” (Subrayado fuera de texto).

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

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

6.3.5. Bases de medición de activos

(...)

6.3.5.4. Costo de reposición

110. 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, corriente, no observable y específico para la entidad.

(...)

6.3.5.5. Valor de mercado

115. 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 se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado y no se ajusta por los costos de transacción. El valor de mercado es un valor de salida, corriente, observable y no específico para la 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, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señalan:

“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.

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 y bienes expropiados.

(...)

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.

(...)

2. EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA

(...)

2.1.2. Reconocimiento de las diferencias en cambio

4. (...). Las partidas monetarias son aquellas que se mantienen en efectivo, así como los activos y pasivos que se van a recaudar o pagar mediante una cantidad fija o determinable de efectivo, por ejemplo, las inversiones de administración de liquidez, las cuentas por cobrar, los préstamos por pagar y los beneficios a los empleados que se paguen en efectivo.

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

El Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, establece:

“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 (...) 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 (...).

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”.

CONCLUSIONES

Pregunta 1

El Decreto 1068 de 2015 establece que los recaudos de los recursos administrados por los órganos que forman parte del Presupuesto General de la Nación deben trasladarse a la Cuenta Única de la DGCPN, por lo tanto, con el giro de las indemnizaciones a la cuenta que para tal efecto se disponga, la DGCPN 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. Por su parte, la Defensoría del Pueblo debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Cuando se haga efectivo el pago a los beneficiarios previamente reconocidos por el juez, la DGCPN debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL. Por su parte, la Defensoría del Pueblo debitará la subcuenta 240790-Otros recursos a favor de terceros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Ahora bien, con respecto a las indemnizaciones que no han sido consignadas por los responsables de cada caso, si la Defensoría del Pueblo considera pertinente llevar un control, lo podrá hacer en cuentas de orden.

Pregunta 2.

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.

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. 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.

Dicho lo anterior, si con la firma del convenio la OEI transfiere el control de los bienes a la Defensoría del Pueblo sin exigir nada a cambio o un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido, entonces la Defensoría deberá incorporar estos bienes en los estados financieros, para lo cual debitará la subcuenta y cuenta del activo que mejor represente su naturaleza y acreditará la subcuenta 442828-Bienes y recursos en efectivo procedentes de organismos internacionales de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con respecto a los beneficios representados en servicios que recibe la Defensoría del Pueblo por parte de la OEI, dado que corresponden a un servicio y no a recursos monetarios o no monetarios, no procede realizar su reconocimiento en los estados financieros. No obstante, la Defensoría del Pueblo podrá revelar en notas a los estados financieros la información necesaria que pueda influir en la toma de decisiones de los usuarios de la información.

CONCEPTO No. 20221100069391 DEL 28-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Arrendamientos
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de arrendamiento Operativo como arrendatario

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Arrendamientos Ingresos de Actividades Ordinarias
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de arrendamiento Operativo como arrendador e ingresos por prestación de servicios

Doctora

SANDRA FORERO CASTILLO

Subdirectora Financiera

U.A.E. de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010047652 del 14 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“A través del presente escrito nos permitimos solicitar su concepto respecto al tratamiento contable de los hechos económicos que se derivan de un contrato celebrado entre Central de Inversiones S.A y la UGPP, a fin de lograr la conciliación de las operaciones recíprocas, dado que la Contraloría General de la República, en su Informe de la Auditoria Financiera impuso un hallazgo a la UGPP porque, a pesar de efectuar todo el proceso para lograr la conciliación, ésta presenta partidas conciliatorias.

Para el efecto, a continuación, se señala el objeto del contrato 07.003-2022, los servicios facturados, las cuentas contables que la UGPP está utilizando de acuerdo a los servicios facturados en las dos entidades y, a manera de referencia, los impuestos aplicables a cada concepto y el tratamiento contable que aplica cada entidad:

1. Central de Inversiones S.A, celebró contrato con la UGPP, el cual establece como objeto “Prestar el servicio de administración y gestión de los procesos judiciales de la UGPP bajo la modalidad de Software Como Servicio – SaaS (Software As A Service) en la nube del Sistema de Información TEMIS.”

2. Como desarrollo del contrato Central de Inversiones S.A, genera facturas a la UGPP, especificando las actividades prestadas, de acuerdo con el alcance del objeto contractual, por lo cual el concepto de las facturas es el siguiente:

- Canon básico de arrendamiento software como servicio Temis. El modelo de servicio se realiza bajo la figura SaaS - Software como Servicio, considerando una renta fija mensual que incluye derecho de uso inicial para 5 usuarios (licencias base de activación).
- Volumen de licencias (usuarios adicionales). 173 usuarios según el mínimo de funcionarios del área y apoderados externos autorizados para usar el aplicativo TEMIS y hasta 32 usuarios adicionales según las variaciones mensuales debidas a rotación de personal y estacionalidades en los picos en la operación que se presenten durante la vigencia.
- Computación en la nube - con cargo fijo mensual, exento de IVA.
- Servicio especializado de gestión masiva sobre los datos. Servicio especializado por demanda, de hasta 67 horas de Gestión Masiva de actualización sobre información de origen previo al uso del sistema y que sea identificado como inconsistente durante la operación.
- Horas de desarrollo: Implementación de nuevas funcionalidades para la interoperabilidad o modificación al sistema, producto de cambios en la arquitectura tecnológica (hardware o software) sobre una bolsa de hasta 756 horas.

3. Central de Inversiones S.A, está bajo el marco normativo para empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público Resolución 414, mientras que la UGPP pertenece al Marco normativo para entidades de gobierno.

4. Contablemente Central de Inversiones S.A, atendiendo el objeto del contrato registra el ingreso en la cuenta (4.8.08.17 Arrendamiento Operativo) y la cuenta por cobrar en la cuenta (1.3.84.39 Arrendamiento Operativo).

5. De acuerdo a las Reglas de eliminación a fecha de corte 30 de junio de 2022, la Cuenta fuente 1.3.84.39 ARRENDAMIENTO OPERATIVO tiene como Cuenta destino 2.4.90.58 ARRENDAMIENTO OPERATIVO.

Por tanto, se presenta la primera diferencia porque Central de Inversiones S.A, dentro de la cuenta por cobrar (1.3.84.39 Arrendamiento Operativo) registra el saldo de las facturas que están pendientes de pago, sin embargo, la entidad UGPP no presenta saldos pendientes por pagar debido al proceso administrativo que aplica para el reconocimiento contable de las facturas, que implica la aprobación de las mismas por parte del Supervisor del Contrato, quién certifica la correcta ejecución del mismo, sin la cual no se cuenta con el soporte idóneo para el reconocimiento de la obligación.

Efectuada la obligación, las facturas son canceladas inmediatamente lo que implica que no exista un pasivo a favor de CISA, generando diferencias en los saldos de cuentas recíprocas de activos y pasivos por el momento del reconocimiento contable.

6. De acuerdo con las Reglas de eliminación a fecha de corte 30 de junio de 2022, la Cuenta fuente 4.8.08.17 ARRENDAMIENTO OPERATIVO tiene como Cuenta destino 5.1.11.18 ARRENDAMIENTO OPERATIVO.

No obstante, al realizar la conciliación de saldos de cuentas recíprocas de resultados, están presentándose diferencias porque la UGPP está registrando el gasto de acuerdo con el concepto de la factura en las siguientes cuentas:

- Canon básico de arrendamiento software como servicio Temis en la cuenta (5.1.11.18 Arrendamiento Operativo)
- Volumen de licencias (usuarios adicionales) en la cuenta (5.1.11.79 Honorarios)
- Computación en la nube - servicio sin IVA en la cuenta (5.1.11.80 Servicios)
- Servicio especializado de gestión masiva sobre los datos (5.1.11.79 Honorarios)
- Horas de desarrollo (5.1.11.79 Honorarios).

7. Verificando las cuentas recíprocas del ingreso y del gasto utilizadas por las dos entidades con las reglas de eliminación vigentes, la subcuenta 5.1.11.79 - Honorarios no figura en la lista de cuentas recíprocas y la cuenta destino 5.1.11.80 - Servicios tiene como cuenta fuente subcuentas del Grupo 43 - Venta de servicios.

8. A manera de referencia se informan las deducciones aplicadas a cada factura, previo al pago, lo que nos obliga a individualizar los conceptos para garantizar la representación fiel en la información contable: Atendiendo lo anterior, las dos entidades requerimos un concepto donde se establezca:

1. La forma adecuada de realizar los registros contables, lo que nos permitirá, de una parte, garantizar la representación fiel de la información contable y disminuir las diferencias que se están presentando en la conciliación de los hechos económicos recíprocos y,

2. Nos indiquen si, por la forma del reconocimiento contable de cada entidad, algún saldo por conciliar puede subsistir en el listado, por ser de aquellos que no generan requerimiento a la entidad”.

CONSIDERACIONES

1. Consideraciones generales

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“3.2.14. Análisis, verificación y conciliación de información

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

De igual forma, deben adelantarse cruces de información con fuentes externas, acudiendo a herramientas tales como la conciliación trimestral de saldos de operaciones recíprocas con las diferentes entidades con las cuales se efectúan transacciones con o sin situación de fondos, o la circularización con deudores y acreedores.

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

2. Consideraciones sobre el Marco Normativo para Entidades de Gobierno

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

“4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

18. La utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a la rendición de cuentas, a la toma de decisiones ni al control.

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

86. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

87. Las obligaciones derivadas de contratos sin ejecutar no se reconocen como pasivos, dado que la obligación presente surge y, por ende, se reconoce en el momento en que el deudor tiene la obligación de pagar y el acreedor tiene el derecho a exigir el pago” (Subrayado fuera de texto).

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

“16.3. Arrendamientos Operativos

(...)

16.3.2. Contabilización para el arrendatario

16.3.2.1. Reconocimiento y medición

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

42. Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos (excluyendo lo que se pague por servicios tales como seguros o mantenimientos) se reconocerán como cuenta por pagar y gasto de forma lineal durante el transcurso del plazo del arrendamiento, incluso si los pagos no se realizan de tal forma. Esto, a menos que otra base sistemática de reparto resulte más representativa para reflejar adecuadamente el patrón temporal de los beneficios del arrendamiento” (Subrayado fuera de texto).

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

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

“4.1. Características fundamentales

16. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

17. La utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a la toma de decisiones, al control ni a la rendición de cuentas.

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

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

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

“13.3. Arrendamientos operativos

13.3.1. Contabilización para el arrendador

13.3.1.1. Reconocimiento y medición

33. Cuando el arrendamiento se clasifique como operativo, el arrendador seguirá reconociendo el activo arrendado, de acuerdo con su clasificación, la cual corresponderá a propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; o activos intangibles.

34. El arrendador reconocerá la cuenta por cobrar y los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos (excluyendo lo que se reciba por servicios tales como seguros o mantenimientos) de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, incluso si los cobros no se perciben de tal forma. Lo anterior, salvo que otra base sistemática de reparto resulte más representativa para reflejar

adecuadamente el patrón temporal de consumo de los beneficios derivados del uso del activo arrendado.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

2. El criterio para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por su parte, el criterio de reconocimiento se aplicará a dos o más transacciones conjuntamente cuando estén ligadas de manera que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones

(...)

1.1.2. Ingresos por prestación de servicios

6. Se reconocerán como ingresos por prestación de servicios los recursos obtenidos por la empresa en la ejecución de un conjunto de tareas acordadas en un contrato. Estos ingresos se caracterizan porque tienen una duración determinada en el tiempo y buscan satisfacer necesidades de los usuarios o cumplir requerimientos contractuales previamente establecidos.

7. Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de una transacción pueda estimarse con fiabilidad, considerando el grado de avance en la prestación del servicio al final del periodo contable.

8. El resultado de una transacción podrá estimarse con fiabilidad cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;
- b) es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción;
- c) el grado de avance en la prestación del servicio, al final del periodo contable, puede medirse con fiabilidad; y
- d) los costos en los que se haya incurrido para la prestación del servicio y aquellos necesarios para completarla pueden medirse con fiabilidad.

9. Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda estimarse de forma fiable, los ingresos correspondientes se reconocerán como tales solo en la cuantía de los costos reconocidos que se consideren recuperables.

1.1.3. Ingresos por el uso de activos por parte de terceros

10. Se reconocerán como ingresos por el uso de activos por parte de terceros los intereses, los derechos de explotación concedidos, los arrendamientos, y los dividendos o participaciones, entre otros.

11. Los ingresos por el uso de activos por parte de terceros se reconocerán siempre que el valor de los ingresos pueda medirse con fiabilidad y sea probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción.

(...)

14. Los ingresos por arrendamientos son aquellos que percibe la empresa por el derecho otorgado a terceros para el uso de activos tangibles e intangibles. Su reconocimiento se realizará de acuerdo con la Norma de arrendamientos.” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 219 de 2021, describe la cuenta 4370-SERVICIOS INFORMÁTICOS de la siguiente manera: “Representa el valor de los ingresos causados por la empresa, por la prestación de servicios de procesamiento en computador, actualización e implementación de programas de computación sobre los cuales tenga la propiedad intelectual, entre otros”.

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta el principio de Devengo, el reconocimiento de los hechos económicos se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo, independientemente del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo, por lo cual, CISA S.A. reconocerá el ingreso y la cuenta por cobrar que surjan en cumplimiento del contrato con la UGPP en el momento en que preste el servicio a la UGPP o cuando esta última entidad haga uso de sus activos tangibles e intangibles.

Así mismo, la UGPP deberá realizar el reconocimiento de la obligación y el gasto, con independencia de los procesos administrativos que surjan para la aprobación de las facturas, de la siguiente manera: 1) respecto al arrendamiento operativo, de forma lineal durante el transcurso del plazo del arrendamiento operativo y 2) respecto de los servicios, en el momento en que reciba estos por parte de CISA S.A.

En relación con la primera diferencia en operaciones recíprocas, para reconocer el arrendamiento operativo, y de acuerdo con la Norma de arrendamientos, CISA S.A. debitará la subcuenta 138439-Arrendamiento operativo de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480817-Arrendamiento operativo de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Por su parte, la UGPP

debitará la subcuenta 511118-Arrendamiento operativo de la cuenta 5111-GENERALES y acreditará la subcuenta 249058-Arrendamiento operativo de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Respecto a los demás conceptos mencionados en la consulta, es necesario precisar que el criterio para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por prestación de servicios se aplicará por separado a cada transacción. Es por esto que para CISA S.A., se debe presentar una individualización de las transacciones de acuerdo con su naturaleza.

De esta manera, para reconocer los ingresos provenientes del servicio especializado de gestión masiva de datos y el servicio de las horas de desarrollo, CISA S.A. debitará la subcuenta 131708-Servicios informáticos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y acreditará la subcuenta 437001-De procesamiento y 437002-De desarrollo e implementación de software de la cuenta 4370-SERVICIOS INFORMÁTICOS. Por su parte, la UGPP debitará la subcuenta 511150-Procesamiento de información de la cuenta 5111-GENERALES y acreditará la subcuenta 249055-Servicios de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

En relación con el concepto por volumen de licencias y computación en la nube, CISA debitará la subcuenta 131708-Servicios informáticos de la cuenta 1317-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y acreditará la subcuenta 437090-Otros servicios informáticos de la cuenta 4370-SERVICIOS INFORMÁTICOS. Por su parte, la UGPP registrará este hecho económico debitando la subcuenta 511150-Procesamiento de información de la cuenta 5111-GENERALES y acreditando la subcuenta 249055-Servicios de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Así mismo, es competencia de las entidades involucradas implementar procedimientos que garanticen la adecuada conciliación de la información para que los saldos y transacciones queden oportuna y debidamente reconocidos y haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas.

Ahora bien, si de acuerdo con las reglas de eliminación la entidad tiene saldos en cuentas que no presentan reciprocidad con otras, no incluirá dichos rubros en el reporte de operaciones recíprocas que remita a la CGN o solicitará su inclusión a la Subcontaduría de Consolidación de la Información.

CONCEPTO No. 20221100069691 DEL 29-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual
	SUBTEMA	Registros en subcuentas “otros”

Doctora
 LUZ MARIETA RAMOS LOZANO
 Profesional Universitaria Cod. 219 Grado 02
 Contraloría Departamental del Caquetá
 Florencia, Caquetá

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010048052 del 19 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

La consultante solicita aclaración “sobre el tratamiento de la subcuenta Otros, ya que, en el Manual de Procedimientos Contables, actualizado a 30 de junio de 2017.

En la página 208 indica que "11. UTILIZACIÓN DE LAS SUBCUENTAS DENOMINADAS “OTROS” para el reconocimiento de las diferentes transacciones, hechos y operaciones realizadas por las entidades contables públicas, se debe tener en cuenta que el valor revelado en las subcuentas denominadas “Otros”, de las cuentas que conforman el Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica y Social, no debe superar el cinco por ciento (5%) del total de la cuenta de la cual forma parte (...)”.

Dado lo anterior, la consultante pregunta: ¿el mencionado Manual de procedimiento Contable se encuentra vigente? y ¿mediante qué actuación se puede soportar?

CONSIDERACIONES

El artículo 1º de la Resolución 356 de 2007 “Por la cual se adopta el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública”, expedida por la Unidad Administrativa Especial Contaduría General de la Nación (CGN), establecía:

“Adóptase el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública que está integrado por el Catálogo General de Cuentas, los Procedimientos Contables y los Instructivos Contables, el cual forma parte integral de la presente resolución”.

De otra parte, el artículo 3° 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", expedida por la CGN, establece:

“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; aplica a partir del período contable 2018; y deroga los artículos 2°, 3° y 4° de la Resolución 354 de 2007 y las Resoluciones 355 y 356 de 2007” (Subrayado fuera del texto).

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

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

16. Las características cualitativas de la información financiera de propósito general son los atributos que esta tiene 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

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

18. La utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a la rendición de cuentas, a la toma de decisiones ni al control.

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad.

81. 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.

82. 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 una obligación asociada a un litigio en contra de la entidad cumpla la definición de pasivo y de gasto y la condición de probabilidad para ser reconocida, no se reconoce ni el pasivo ni el gasto si no es posible medir de forma fiable la obligación a pagar” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública de la Contaduría General de la Nación Numeral 11, Capítulo II, Título III adoptado por la Resolución 356 de 2007, estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2017, dado que la Resolución 156 de 2018 adoptó el Régimen de Contabilidad Pública vigente a partir del período contable 2018 y derogó la Resolución 356 de 2007.

Por lo tanto, a partir del 01 de enero de 2018, las entidades de gobierno deben aplicar lo dispuesto en el Marco Conceptual y las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos. Esta normativa hace parte del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N° 533 de 2015, mediante la cual se incorpora el Marco Normativo para Entidades de Gobierno en el Régimen de Contabilidad Pública, actualizada según la Resolución 211 de 2021.

En esta regulación no se ha establecido el límite del 5% para la utilización de las subcuentas “otros”, toda vez que las partidas deberán incorporarse en los estados financieros si: i) cumplen la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, ii) existe la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros, y ii) se pueda medir con fiabilidad.

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

CONCEPTO No. 20221100070291 DEL 30-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Activos Intangibles
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de biblioteca virtual

Doctora
 DIANA PATRICIA SALAS PULIDO
 Contadora Pública
 Instituto Nacional para Ciegos
 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° 20220010048342 del 20 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Instituto Nacional para Ciegos - INCI, en cumplimiento de su misión referente a Orientar la organización, planeación y ejecución de las políticas públicas a nivel nacional y territorial, dirigidas a la educación inclusiva de las personas con discapacidad visual y el fortalecimiento de la movilización y su participación para el ejercicio de los derechos de esta población, contaba con una biblioteca física en la cual se realizaba la adaptación de libros y textos hablados y traducidos en sistema Braille para ser consultados por personas con discapacidad visual. En esta fase se incurrieron en costos directos e indirectos para asegurar el acceso a la información y esos libros se encontraban contabilizados como bienes tangibles.

Con el fin de aplicar nuevas tecnologías el INCI convirtió esos libros tangibles en virtuales (intangibles) y ofrece el servicio de biblioteca virtual para ciegos, allí los libros y textos son estructurados para ser accesibles a las personas con discapacidad visual en cumplimiento de la ley 1680 de 2013, “por la cual se garantiza a las personas ciegas y con baja visión, el acceso a la información, a las comunicaciones, al conocimiento y a las tecnologías de la información y de las comunicaciones”.

La Biblioteca virtual del INCI es un servicio ofrecido a la población ciega y con baja visión, para hacer uso de esos libros debe ser persona ciega o con baja visión, el INCI le asigna un usuario y así adquiere el derecho a consultar estos libros y hacer descargas limitadas a 20 títulos mensual.

Contablemente al pasar aquellos libros que eran físicos a ser virtuales se le ha asignado el mismo costo que tenían cuando eran tangibles y a los nuevos libros que se han estructurado y forman parte

de los títulos de la Biblioteca virtual, contablemente aún no se ha determinado si se costean para ser registrados como bienes intangibles.

De hecho el costo a tener en cuenta es el de transformación en libro accesible y su costo no es por derechos de autor del INCI porque el INCI lo único que ha hecho con los libros es: A los que inicialmente existían en forma física, denominados libros hablados, los cuales contaban con voz humana que lo hacían locutores contratados para tal fin y así se encuentran subidos en la Biblioteca virtual actualmente se les daba un costo y por ese valor se encuentran registrados como intangibles.

Los libros que ahora se incorporan a la Biblioteca virtual los estructuran para ser leídos, marcados y manejados para su lectura por la población ciega y de baja visión el costo de los mismos sería el de estructuración, pero como se expone esto no se ha definido.

Teniendo en cuenta que el artículo 12 de la Ley 1680 de 2013, profiere en sus limitaciones y excepciones a los Derechos de Autor. “Limitaciones y excepciones a los Derechos de Autor. Para garantizar la autonomía y la independencia de las personas ciegas y con baja visión en el ejercicio de sus derechos a la información, las comunicaciones y el conocimiento, las obras literarias, científicas, artísticas, audiovisuales, producidas en cualquier formato, medio o procedimiento, podrán ser reproducidas, distribuidas, comunicadas, traducidas, adaptadas, arregladas o transformadas en braille y en los demás modos, medios y formatos de comunicación accesibles que elijan las personas ciegas y con baja visión, sin autorización de sus autores ni pago de los Derechos de Autor (subrayado fuera de texto) siempre y cuando la reproducción, distribución, comunicación, traducción, adaptación, transformación o arreglo, sean hechos sin fines de lucro y cumpliendo la obligación de mencionar el nombre del autor y el título de las obras así utilizadas.

No se aplicará la exención de pago de los Derechos de Autor, en la reproducción y distribución de obras que se hubieren editado originalmente en sistemas especiales para personas ciegas y con baja visión y que se hallen comercialmente disponibles.

Podría aplicarse este artículo e inducir a determinar que este servicio lleva implícito un bien intangible que debe ser registrado como activo del INCI, que es lo que está en discusión, pues así mismo el manual de políticas contables del INCI el cual de manera similar al de la unidad administrativa especial de la Contaduría general de la nación reconoce como activos intangibles, los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables.

Por la situación que esto está generando con lo anteriormente expuesto, solicitamos de manera comedida y respetuosa, un pronunciamiento oficial respecto a cuál es el tratamiento contable que se le debe dar a este bien o servicio, si efectivamente la estructuración cumple con las condiciones de reconocimiento como activos intangibles o si por el contrato es un servicio misional que no deberá obedecer a ningún registro contable que se refleje en la información financiera de la entidad”.

CONSIDERACIONES

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

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

(...)

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

(...)

6.1.5. Gastos

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, 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 se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

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.

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

12. Los activos intangibles se medirán al costo, el cual dependerá de si estos son adquiridos o generados internamente.

15.2.1. Activos intangibles adquiridos

13. El costo de un activo intangible que se adquiere en forma separada estará conformado por el precio de adquisición, los aranceles de importación e impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor del activo intangible y afectará la base de amortización.

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual define activo como aquellos recursos controlados por la entidad, resultado de un suceso pasado, de los cuales espera obtener potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro. Asimismo, indica que un elemento que otorga, entre otros, el derecho de usarlo para producir o suministrar bienes o servicios.

De esta manera, la entidad deberá identificar si los libros que hacen parte de la biblioteca virtual cumplen con los requisitos para ser reconocidos como activos, esto es, que exista control sobre el recurso en términos de su capacidad para recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio, así como la asunción de los riesgos relevantes derivados de dicho control, y que cumpla los criterios de probabilidad y medición fiable para su incorporación en los estados financieros.

Adicionalmente, la entidad deberá identificar si los libros que hacen parte de la biblioteca virtual cumplen con los requerimientos para que sean reconocidos como activos intangibles, esto es, que sean 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 se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

En este sentido, si los libros que hacen parte de la biblioteca virtual cumplen con los requisitos para ser considerados como activos intangibles, la entidad deberá identificar si son activos intangibles generados internamente o adquiridos y realizar el reconocimiento y medición inicial de acuerdo con lo establecido en la Norma de activos intangibles.

Así las cosas, si los libros que hacen parte de la biblioteca virtual no cumplen con los requisitos o criterios especificados de la Norma de activos intangibles, entonces la entidad deberá reconocerlos como gasto en el resultado del periodo

CONCEPTO No. 20221100072131 DEL 05-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidad de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y Equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento de los bienes inmuebles entregados en administración a los municipios

Doctora
MAYRA ROCÍO AVELLANEDA AMAYA
Subdirectora Técnico Contabilidad
Secretaría de Hacienda
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° 20220010049132 del 25 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se pregunta sobre reconocimiento contable de los bienes inmuebles de propiedad del Departamento entregados en administración a los municipios y demás entes territoriales descentralizados, donde la tenencia del bien la asumen esas otras entidades, pero la propiedad, el control y el pago de los impuestos los sigue asumiendo el Departamento.

CONSIDERACIONES

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA:

(...)

40. Los principios de contabilidad pública se aplican en las diferentes etapas del proceso contable; por tal razón, hacen referencia a los criterios que se deben tener en cuenta para reconocer, medir y presentar los hechos económicos en los estados financieros de la entidad.

(...)

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

deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable

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

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

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

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

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

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

57. Los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos pasados. 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.

(...)

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

(...)

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

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

78. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente” (Subrayado fuera de texto).

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

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

CONCLUSIONES

De acuerdo con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

Por lo tanto, para el reconocimiento de los bienes entregados en administración, la entidad deberá 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, evaluando para ello, entre otros aspectos, el objeto del contrato, la intención de las partes, el alcance de lo pactado y las obligaciones complementarias asumidas en cada caso, para establecer el procedimiento contable adecuado y garantizar que el reconocimiento del bien se efectúe en una sola entidad.

Entre los elementos de la definición de activo se encuentra el control, el cual implica la capacidad de la entidad para 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.

Por lo anterior y de acuerdo a su consulta, donde expone que aunque el Departamento entrega unos bienes a otras entidades para que estas los administren, pero la propiedad, el control y quien continúa asumiendo los riesgos es el Departamento, se evidencia que el Departamento es quien tiene el control del activo y, por lo tanto, el Departamento deberá mantener reconocidos estos activos según su clasificación y aplicará lo establecido en la Norma de propiedades, planta y equipo, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, según corresponda.

CONCEPTO No. 20221100073201 DEL 07-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Registro de contratos en cuentas de orden acreedoras.

Doctora
MARTHA LUCÍA CARO GÓMEZ
Profesional Especializado
Corporación Autónoma Regional de Boyacá - 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° 20220010049612 del 26 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se pregunta si es necesario registrar en cuentas de orden el valor total que se cause en la celebración de contratos de prestación de servicios, suministros, convenios, obra, entre otros, los cuales son causados en la medida que la supervisión de los mismos allega el respectivo certificado de cumplimiento, o estas transacciones no requieren registro en cuentas de orden.

CONSIDERACIONES

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

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

“3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 062, 064 y 065 de 2022, describe el grupo 93-ACREEDORAS 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 las obligaciones”.

CONCLUSIONES

En el entendido de que su consulta se refiere a la obligatoriedad de registrar el valor total de los contratos celebrados por la entidad en cuentas de orden, las cuales se van disminuyendo en la medida que la supervisión de los mismos allega el respectivo certificado de cumplimiento, es necesario resaltar que, en cumplimiento del principio de Devengo, cuando se va ejecutando el objeto contractual se procederá al registro del hecho económico según corresponda a la naturaleza del contrato celebrado.

Sin embargo, la entidad podrá controlar operaciones que, por su naturaleza, no afectan su situación financiera ni el rendimiento, en cuentas de orden de control, de manera que se pueda ejercer control sobre actividades administrativas, bienes, derechos y obligaciones.

En ese sentido, no es imperativo realizar registros contables en cuentas de orden, sin embargo, si la entidad encuentra alguna razón para efectuar un control global de los contratos, podrá efectuarlo, para lo cual debitará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 939011-Contratos pendientes de ejecución de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, partidas que deberán disminuirse con la ejecución del respectivo contrato.

CONCEPTO No. 20221100073631 DEL 12-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Objetivos de la información financiera de propósito general Proceso contable

Doctor
CRISTIAN ANTONIO GUERRERO FLÓREZ
Director Ejecutivo
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° 20220010054122 del 29 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1. En múltiple ocasiones, y con el objetivo de realizar veeduría ciudadana y control social al uso de los recursos públicos, se ha solicitado la siguiente información contable y financiera a la entidad territorial GOBERNACION DE BOLIVAR, NIT. 901.022.860, a saber:

- Movimiento contable de las cuentas del gasto, clase 5, por valor total de \$1.355.520.419.358 del 01 de Enero al 31 de Diciembre de 2021, a nivel sub auxiliar, detallado por terceros, en formato Excel.
- Movimiento de la cuenta del gasto, clase 5 con saldos acumulados por valor total de \$1.341.567.923.439 del 01 de Enero al 31 de Diciembre de 2018, a nivel sub auxiliar, detallado por terceros, en formato Excel.
- Movimiento de la cuenta del gasto, clase 5 con saldos acumulados por valor total de \$1.218.683.338.936 del 01 de Enero al 31 de Diciembre de 2017, a nivel sub auxiliar, detallado por terceros, en formato Excel.
- La entidad territorial GOBERNACION DE BOLIVAR, NIT. 901.022.860, reiteradamente, ha respondido a diferentes peticionarios que no es posible suministrar la información a “nivel terceros”, argumentando que el software administrativo y contable SAFE (software donde se registran las operaciones contables), no posee un informe que genere tal información solicitada en los términos de la solicitud.

• Es de anotar, que dicha información ha venido siendo solicitada a diferentes entidades territoriales del país, entre los cuales se destacan distintas Alcaldías y Gobernaciones, así como entidades del orden nacional tales como Contraloría, Presidencia de la República, Fiscalía General de la Nación, Procuraduría General de la Nación, Ministerio de Hacienda, etc., los cuales la han venido entregando sin la menor objeción.

PETICIÓN

Con fundamento en lo anteriormente expuesto, agradecemos dar respuesta a los siguientes interrogantes e inquietudes de tipo contable:

1. ¿Es posible obtener y/o generar la información contable, al máximo nivel auxiliar, “detallada por terceros” en formato Excel del Software Administrativo y Financiero SAFE, tal como se expone en el punto 1?

2. ¿Existen diferentes softwares contables y financieros para las entidades territoriales del orden nacional, departamental y municipal? ¿En caso contrario, como se podría explicar que distintas entidades territoriales y demás organismos del orden legislativo, ejecutivo, judicial y de control (a excepción de la Gobernación de Bolívar) suministren anualmente la información con las características antes mencionadas sin ninguna objeción?

3. Agradecemos sirvan suministrar a nuestra veeduría ciudadana, un listado de los diferentes softwares contables y financieros (incluido Gobernación de Bolívar), y el procedimiento (si lo hay), que permita generar un informe de todas las transacciones contables y financieras, registradas durante un año (cualquiera), detalladas por fecha, nombre e identificación del tercero, monto de la transacción, en formato Excel.

Consideramos que todo software contable y financiero, por muy básico que fuese, debería generar un informe con las características indicadas.

4. Por último, sirvan emitir a nuestra veeduría ciudadana su opinión respecto si la información contable y financiera, así como la información contenida en los estados financieros, tales como los libros auxiliares detallados fecha, nombre de terceros y monto de la operación, tiene el carácter de información reservada”.

CONSIDERACIONES

La Constitución Política de Colombia, establece:

“ARTÍCULO 74. Todas las personas tienen derecho a acceder a los documentos públicos salvo los casos que establezca la ley”. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la Ley 298 de 1996 señala:

“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”.

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

“2. USUARIOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

6. Los usuarios de la información financiera de propósito general son aquellos que no tienen la facultad de pedir información a la medida de sus necesidades o que, teniendo dicha facultad, recurren a esta para satisfacer sus necesidades de información de manera parcial o total.

7. De acuerdo con las necesidades y usos de la información financiera de propósito general de las entidades de gobierno, los usuarios son, entre otros, los siguientes:

a) Los ciudadanos (cuyo bienestar y convivencia es el objetivo fundamental de las funciones de cometido estatal) quienes, en su condición de contribuyentes y beneficiarios de los bienes y servicios públicos, tienen interés en información financiera que les permita conocer la gestión, el uso y la condición del patrimonio y los recursos públicos.

(...)

f) Los organismos de control externo que demandan información financiera para formar un juicio en relación con el manejo, uso, gestión, conservación y salvaguarda del patrimonio y los recursos públicos, así como para evaluar la razonabilidad de dicha información.

(...)

3. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

11. Los objetivos de la información financiera de propósito general están orientados a que esta sea útil para la satisfacción de las necesidades comunes de sus usuarios. En ese sentido, los objetivos de la información financiera de propósito general de las entidades de gobierno son Rendición de cuentas, Toma de decisiones y Control.

12. El objetivo de Rendición de cuentas pretende que la información financiera de propósito general sirva a los gestores públicos para suministrar información, a los destinatarios de los servicios y a quienes proveen los recursos, sobre el uso y gestión de estos y el cumplimiento de los objetivos de la política pública y de las disposiciones legales vigentes que regulan la actividad de la entidad.

13. El objetivo de Toma de decisiones pretende que la información financiera de propósito general 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.

14. El objetivo de Control pretende que la información financiera de propósito general sirva para el ejercicio del control en dos niveles: interno y externo. A nivel interno, el control se ejerce mediante el sistema de control interno y, a nivel externo, a través de diferentes instancias tales como la ciudadanía, las corporaciones públicas, el Ministerio Público y los órganos de inspección, vigilancia y control.

15. La información financiera de propósito general de la entidad contribuye a obtener información relacionada con lo siguiente:

- a) la situación financiera en un momento determinado;
- b) los resultados financieros obtenidos en el periodo contable;
- c) la forma en que obtuvo y utilizó el efectivo durante el periodo contable;
- d) el origen de las variaciones en las partidas patrimoniales;
- e) la capacidad para proveer bienes o prestar servicios a corto, mediano y largo plazo;
- f) los importes de los flujos futuros de efectivo necesarios para pagar obligaciones;
- g) la capacidad para continuar financiando sus actividades y cumplir sus objetivos operativos en el futuro;
- h) la determinación de la producción y distribución de los bienes y recursos explotados por el sector público y su impacto en la economía, lo cual facilita el seguimiento de comportamientos agregados a través de subsistemas estadísticos;
- i) los costos de la prestación de servicios y su financiación a través de impuestos, cargos a usuarios, contribuciones y transferencias, o endeudamiento;
- j) la determinación de la situación del endeudamiento y la capacidad de pago; y
- k) la medida en que la administración ha cumplido con su responsabilidad de gestionar y salvaguardar los recursos.

(...)

4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

16. Las características cualitativas de la información financiera de propósito general son los atributos que esta tiene 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.

(...)

4.2. Características de mejora

(...)

4.2.1. Verificabilidad

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

31. La verificación puede ser directa o indirecta. Verificación directa significa comprobar un valor u otra representación mediante observación directa, por ejemplo, cuando se cuenta efectivo. Verificación indirecta significa comprobar las variables de un modelo, fórmulas u otra técnica y recalcular el resultado utilizando la misma metodología, por ejemplo, cuando se verifica el valor del inventario comprobando las variables (cantidades y costos) y se recalcula el saldo final utilizando una misma suposición de flujo de costo (por ejemplo, el método primeras en entrar, primeras en salir).

32. Puede suceder que no sea posible verificar algunas explicaciones e información financiera prospectiva hasta un periodo futuro. Por ello, para ayudar a los usuarios a decidir si quieren utilizar esa información, es necesario revelar las hipótesis subyacentes, los métodos de recopilación de la información, y otros factores y circunstancias que la respaldan” (Subrayado fuera de texto).

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, establece, señala:

“1. CONTEXTO

El Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP) se define en el artículo 7° de la Ley N° 298 de 1996 como “el conjunto de políticas, principios, normas y procedimientos técnicos de contabilidad, estructurados lógicamente, que al interactuar con las operaciones, recursos y actividades desarrolladas por los entes públicos, generan la información necesaria para la toma de decisiones y el control interno y externo de la administración pública”.

La información necesaria a la cual hace referencia la mencionada Ley es definida por la Contaduría General de la Nación. De acuerdo con el Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, dicha información puede ser financiera y no financiera. No obstante, independientemente del tipo de información que exija la regulación en desarrollo del SNCP, las entidades deberán llevar a cabo el proceso contable, el cual se caracteriza por la presencia de 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.

En el caso de la información financiera, siendo su finalidad principal la evaluación de la situación financiera y del desempeño de las entidades para la rendición de cuentas, la toma de decisiones y el control por parte de los usuarios de la información, las entradas son los datos que provienen de los

hechos económicos, dan origen a algunos de los elementos de los estados financieros y proveen al sistema de información el insumo básico para la obtención de la información cuantitativa y cualitativa.

Los hechos económicos que se incorporan en los estados financieros mediante el proceso contable deben estar documentados, de esta forma, los gestores públicos dejan constancia sobre las operaciones que se han registrado en el transcurso del periodo contable, respaldando de manera objetiva la gestión administrativa y el cumplimiento de las disposiciones legales que la regulan y, con ello, fortaleciendo la transparencia y la confianza pública. Al dejar documentados los hechos económicos, también se crean las condiciones necesarias para que se pueda verificar la información financiera. Efectivamente, una de las características cualitativas de la información financiera es la verificabilidad, es decir, la información debe ser 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.

(...)

2. PROCESO CONTABLE

El proceso contable es el conjunto ordenado de etapas, que tiene como propósito el registro de los hechos económicos conforme a los criterios de reconocimiento, medición y revelación establecidos en los respectivos marcos normativos, de tal manera que la información financiera que se genere atienda las características cualitativas definidas en los mismos. Un hecho económico es un suceso derivado de las decisiones de gestión de los recursos de la entidad, que da origen, modifica o extingue algún elemento de los estados financieros.

En el proceso contable se capturan datos originados en los hechos económicos de manera cronológica haciendo uso de la partida doble y la base de devengo, convirtiéndolos en informes financieros útiles para los diferentes usuarios.

El desarrollo del proceso contable implica la observancia del marco normativo, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, que le sea aplicable a la entidad.

La captura y procesamiento de los datos, así como la generación de informes financieros, se pueden llevar a cabo por medios electrónicos o manuales, empleando aplicativos informáticos, intercambio electrónico de datos (EDI), Internet y correo electrónico, para recibir, generar, enviar y comunicar información”(Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable establece que las entidades públicas pueden llevar a cabo la captura y procesamiento de los datos, así como la generación de informes financieros, por medios electrónicos o manuales, empleando aplicativos informáticos, intercambio

electrónico de datos (EDI), Internet y correo electrónico, para recibir, generar, enviar y comunicar información.

La regulación expedida por la CGN no determina la obligatoriedad de utilizar un software u otra herramienta informática específica, así como tampoco establece cuáles o cuántas herramientas o software pueden usar las entidades públicas, sino que determina que, con independencia de la forma que utilice la entidad para procesar la información, se debe propender porque el diseño del sistema implementado garantice la eficiencia y eficacia en el procesamiento y generación de la información financiera.

En este sentido, cada entidad pública, atendiendo a sus particularidades, es la que determina si va a utilizar alguna u otra herramienta informática o software para efecto de procesar su información contable, caso en el cual corresponde a la misma elegir dicha herramienta, o si realizará el proceso de forma manual. Por lo cual, la CGN no puede absolver sus inquietudes respecto al Software Administrativo y Financiero SAFE, ni tampoco respecto a los demás que existen en el mercado.

Hecha esta precisión es necesario señalar que una de las características cualitativas de la información financiera es la verificabilidad, la cual establece que dicha información debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud. Adicionalmente, los objetivos de la información financiera de propósito general están orientados a que esta sea útil para la satisfacción de las necesidades comunes de sus usuarios, y en cumplimiento del objetivo de control, se debe poder acceder a la información financiera de todas las entidades públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

Así las cosas, la Veeduría Ciudadana Los Ojos de Bolívar debe poder acceder a la información financiera de la Gobernación de Bolívar, con independencia del software o sistema contable que se utilice para llevar a cabo el procesamiento de datos.

Ahora bien, respecto a su última inquietud se tiene que la información contable y financiera, así como la información contenida en los estados financieros, tales como los libros auxiliares detallados fecha, nombre de terceros y monto de la operación por regla general no tiene el carácter de información reservada, por cuanto la reserva legal solo recae particularmente en los casos establecidos en la ley

CONCEPTO No. 20221100073641 DEL 12-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Baja en cuentas de cuentas por cobrar

Doctor
NÉSTOR JULIÁN SOLER VELANDIA
Asesor General Mandato
Comfacor (liquidada)
Montería, Córdoba

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010054622 del 01 de diciembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“1. Conceptuar con efectos vinculantes, cómo se efectúa el procedimiento de depuración de saldos contables de que trata el artículo 8o del acto administrativo - resolución N° 574 de 2017 y en el mismo ítem, incluir para análisis la pertinencia práctica y los principales elementos contables, que se exigen en la resolución N° 357 de 2008. (en el desarrollo de la respuesta definir el concepto de “depuración de saldos contables”, identificar quién (autoridad) debe adelantar el procedimiento, y aclarar, si la depuración implica la renuncia a la reclamación por imposibilidad de pago, de todos aquellos valores, que debido a las condiciones financieras de un programa LIQUIDADO, no podrán ser recaudadas.

2. Aclarar si dentro de la afirmación contenida en el precitado artículo 8o “ de que subsistan obligaciones de pago de recursos por cualquier concepto a favor al FOSYGA”, también se abarcan aquellos conceptos, sometidos a las reglas de exclusión de que trata el artículo 12 de la Ley 1797 de 2016 o lo que es lo mismo absolver el siguiente interrogante; ¿La Administradora de los Recursos del Sistema de Seguridad Social en Salud -ADRES podrá seguir persiguiendo la recuperación de los recursos que hacen parte del Sistema General de Seguridad Social en Salud ante la imposibilidad de verificar y/u obtener su recaudo, en razón de que el sujeto pasivo es una entidad en estado LIQUIDADA – DESFINANCIADA – DESEQUILIBRADA FINANCIERAMENTE?.

La cuestión formulada en el numeral 1o se restringe a la existencia hipotética de “obligaciones de pago de recursos por cualquier concepto a favor de la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud –ADRES a cargo del programa de salud EPS-S COMFACOR

LIQUIDADO”, no obstante, como se verifica en el desarrollo de la consulta, se hizo especial énfasis en el ACTO ADMINISTRATIVO DE CONFORMACIÓN DEL ACTIVO, el cual nació a la vida jurídica una vez fueron sustentadas y/o atendidas todas las obligaciones NO MASA, entre otras, la contemplada en el Art. 12 de la Ley 1797 de 2017 (...) específicamente se debe resaltar, la resolución L-0072 de 2020, que dispuso;

'Que a la fecha se pagó la totalidad de los créditos oportunamente reconocidos como excluidos de la masa de la liquidación y los reconocidos en prelación A); razón por la cual, el saldo de los de los activos del PROGRAMA DE LA ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD EN LIQUIDACION DE LA CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR DE CÓRDOBA – COMFACOR ascienden a la suma de CUARENTA Y CUATRO MIL DOSCIENTOS NOVENTA Y TRES MILLONES DOSCIENTOS TRECE MIL OCHOCIENTOS VEINTISIETE PESOS (\$44.293.213.827)'

3. Conceptuar con efectos no vinculantes qué repercusión legal y administrativa desataría el caso que la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud –ADRES no se adhiera al cumplimiento del artículo 8o de la resolución N° 574 de 2017 e indicar qué acciones tiene la sociedad mandataria QUESTION RESOLUTION SOLUTION CONSULTAN & LEGAL S.A.S., con representación del PROGRAMA DE LA ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD EN LIQUIDACION DE LA CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR DE CÓRDOBA COMFACOR hoy LIQUIDADA para compeler a la entidad Administradora de los Recursos del Sistema de Seguridad Social en Salud -ADRES a que libere formalmente a los remanentes del programa liquidado a través del otorgamiento de PAZ Y SALVO que certifique la conformidad de todos aquellos vínculos administrativos y/o financieros con el Sistema General de Seguridad Social en Salud y con la Administradora de los Recursos del Sistema de Seguridad Social en Salud -ADRES.

4. Conceptuar con efectos vinculantes qué sucede en el caso en que la Administradora de los Recursos del Sistema de Seguridad Social en Salud -ADRES una vez finalizado el proceso LIQUIDATORIO y declarada la terminación de la existencia legal del programa de salud sujeto de intervención forzosa, denuncie la existencia de recursos insolutos y que aquellos conceptos hagan parte del Presupuesto General de Salud, pero que aquellos valores - acreencias y/o conceptos, no se encontraron reportados, contabilizados, atendidos o excluidos de la MASA DE LIQUIDACIÓN, en virtud de ACTOS ADMINISTRATIVOS que se encuentren en FIRME y no han sido anulados por la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

Bajo ese supuesto, la Administradora de los Recursos del Sistema de Seguridad Social en Salud -ADRES puede;

Supeditar y/o retener el otorgamiento de PAZ Y SALVO del cumplimiento de la resolución N° 574 de 2017 a los interesados la sociedad mandataria QUESTION RESOLUTION SOLUTION CONSULTAN & LEGAL S.A.S., con representación del PROGRAMA DE LA ENTIDAD PROMOTORA DE SALUD EN LIQUIDACION DE LA CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR DE CÓRDOBA COMFACOR hoy LIQUIDADA (en una forma de auto tutela), o debe dar cumplimiento a la resolución 574 de 2017 promoviendo acciones paralelas tendientes a la anulación de los actos administrativos que ostentan de presunción de legalidad y los cuales, a juicio de la entidad, no reconocieron ni excluyeron aquellos valores imputables, como fuente de origen parafiscal.

5. Que las anteriores solicitudes de “CONCEPTO”, al no ser acogido el argumento de la “vinculatoriedad y producción de efectos jurídicos”, sean emitidos en forma no vinculante de conformidad como lo interprete el absolvente y en atención a la regla general, contenida en el art. 28 de la Ley 1437 de 2011”.

CONSIDERACIONES

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”.

Por su parte, la Ley 298 de 1996 señala:

“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, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º de la Ley 87 de 1993, establece que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

El artículo 6º de la referida ley, establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que, la aplicación de los métodos y

procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, establece:

“Artículo 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el parágrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes”.

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, en concepto C.E. 2170 de 2013, C.P. German Alberto Bula Escobar, manifestó:

“1. ¿Pueden existir obligaciones a favor de la administración pública, cuya cuantía deba ser considerada como un saldo menor? En caso afirmativo, por favor indicar, ¿Cuál debe ser el monto o el procedimiento para determinar que una obligación se constituye en saldo menor?”

Dentro del contexto de la consulta se considera como saldo menor aquel monto a favor de la Administración cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio lleve a concluir que su cobro ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial para la respectiva entidad.

Ante la existencia de saldos menores, las entidades públicas deberían proceder a la depuración de sus saldos contables previa aplicación del procedimiento de control interno contable que adopten para el efecto, sobre la base de las pautas establecidas por la Contaduría General de la Nación.

Aplicado el procedimiento de depuración, las entidades públicas podrán castigar aquellas obligaciones bajo las circunstancias anotadas, lo que implica que desaparezcan definitivamente de los registros contables.

2. ¿Existe obligación del Departamento Nacional de Planeación de ejecutar el cobro de obligaciones, cuyo monto es inferior a los recursos necesarios para la recuperación del mismo?

3. En caso que la respuesta sea perseguir cualquier saldo por parte de la administración, por favor sírvase indicar ¿Cuál es el procedimiento a seguir cuya ejecución no resulte tan onerosa para la administración?

Por su unidad temática se responden las preguntas 2 y 3, sin perjuicio de la recomendación a la Contaduría General de la Nación en el sentido de expedir la resolución que regule e instruya sobre los saldos menores.

Si bien es cierto existe la obligación a cargo de las entidades públicas de adelantar las acciones tendientes a cobrar las obligaciones a su favor, en caso de que hecha una valoración costo-beneficio se concluya que se afecta negativamente el patrimonio público, el Departamento Nacional de Planeación podría abstenerse de su ejecución siempre que se haya agotado el respectivo procedimiento de depuración” (Subrayado fuera de texto).

La Resolución 574 de 2017, del Ministerio de Salud y Protección Social, establece:

“ARTÍCULO 8o. DEPURACIÓN DE SALDOS CONTABLES. Para que la contabilidad del Fosyga o quien haga sus veces, refleje su realidad económica y financiera, una vez culminado el proceso de liquidación y extinguida la personería jurídica de las EPS o EOC, las CCF que administren el Régimen Subsidiado y las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, en caso de que subsistan obligaciones de pago de recursos por cualquier concepto a favor al Fosyga o quien haga sus veces, una vez agotadas todas las actuaciones orientadas a lograr su recuperación y verificada la imposibilidad de obtener su recaudo, se adelantarán las depuraciones contables a que haya lugar, de conformidad con lo exigido en la Resolución número 357 de 2008 de la Contaduría General de la Nación o la norma que lo modifique, adicione o sustituya.

PARÁGRAFO. Igual actuación deberá adelantarse respecto de los saldos adeudados por entidades que a la fecha de entrada en vigencia de la presente resolución ya se encontraren liquidadas”.

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

6.1.1. Activos

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

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

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

(...)

6.4 Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

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

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señalan:

“2. CUENTAS POR COBRAR

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.5. Baja en cuentas

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

Ahora bien, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, señala:

“3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

(...)

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

CONCLUSIONES

Solicitud 1

Respecto a su primera solicitud, es preciso señalar que la Resolución 357 de 2008 ya no se encuentra

vigente. La regulación contable que actualmente debe aplicar la ADRES es el Marco Normativo para Entidades de Gobierno incorporado al Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 533 de 2015.

Dicha regulación, esto es, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, 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.

De allí que en dicha regulación se encuentren principios como el de Esencia sobre forma que establece que las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos, y para el reconocimiento contable de los activos se incluya el control, y no la titularidad jurídica, como criterio que define qué entidad debe realizar el reconocimiento contable de los mismos.

En este orden de ideas, se precisa que el procedimiento para la desincorporación de una partida que no cumple las condiciones esenciales para mantener su reconocimiento como activo de la entidad, es de carácter y efecto meramente contable, ello quiere decir que, si un bien o derecho no cumple los criterios para su reconocimiento como cuenta por cobrar 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 o extingue un hecho económico, que puede ser jurídico, sino que en el sistema contable se reconocen los efectos derivados de los mismos.

En este sentido, de conformidad con lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar, en la contabilidad 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.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo, y para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando estas representen derechos que: i) no sea posible hacer efectivos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes; ii) sobre ellos opere alguna causal relacionada con su extinción; iii) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; iv) 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 o su estado de precariedad.

Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento.

Es así como 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.

De conformidad con lo anterior, en consonancia con lo establecido en el artículo 8 de la Resolución 574 de 2017, si la ADRES tiene reconocidas cuentas por cobrar sobre las cuales no tiene probabilidad de recibir ningún flujo de efectivo, en atención a la imposibilidad de recaudo de las acreencias a cargo de las EPS, EOC, las CCF que administren el Régimen Subsidiado y las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, cuyo proceso de liquidación culminó, le corresponde a ella realizar la respectiva baja en cuentas de dichos valores.

La realización de la depuración contable o baja en cuentas de las cuentas por cobrar tiene efectos meramente contables, es decir, el hecho de realizar una baja en cuentas y excluir las partidas de los libros de contabilidad no tiene la capacidad de extinguir los derechos, ni implica la renuncia de la entidad a perseguir el cobro de los valores.

De acuerdo a lo anterior, si por ejemplo, una entidad realiza la baja en cuentas de cuentas por cobrar que representan derechos sobre los cuales no espera ningún flujo de efectivo por encontrarse el deudor en un estado de precariedad, y posteriormente ese estado de precariedad cambia, la entidad podrá perseguir el cobro aunque haya dado de baja en cuentas los derechos, ya que los derechos no se extinguen por la realización de la baja en cuentas. Así mismo, si por expresa disposición legal los derechos se extinguen y se ordena la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, lo que hará el registro contable no será la extinción del derecho como tal, porque ello lo hizo la disposición normativa, sino que reflejará ese hecho económico, es decir, en la contabilidad se reconocerá esa extinción del derecho mediante la realización de la baja en cuentas o la depuración contable.

Solicitudes 2, 3, 4 y 5

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

En virtud de lo anterior, y de conformidad con lo establecido en el artículo 21 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, los puntos 2, 3, 4 y 5 de su consulta se han trasladado a la Superintendencia Nacional de Salud.

CONCEPTO No. 20221100074011 DEL 14-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Propiedades, planta y equipo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los bienes totalmente depreciados y que se encuentran en uso Registro en cuentas de orden los bienes totalmente depreciados

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° 20220010050702 del 01 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) Desde dicha vigencia, y producto del análisis realizado, la entidad continuó depreciando los bienes de acuerdo con lo informado mensualmente por el Grupo de Gestión Administrativa de la entidad, una vez estos bienes llegan al 100% de su depreciación el área Administrativa pasa dichos bienes como controlarles, de los cuales la mayoría siguen en servicio y contablemente se retiran del activo y se reconocen en cuentas de orden para control, considerando que los mismas no cumplen con lo establecido en la Política Contable de Propiedad Planta y Equipo de la entidad, así:

‘4.5 RECONOCIMIENTO

4.5. 1 Generalidades para el Reconocimiento de la Propiedad Planta y Equipo

La Superintendencia del Subsidio Familiar reconocerá como propiedad, planta y equipo los activos que cumplan los siguientes requisitos:

- Se trata de un recurso tangible identificable y controlado por la Superintendencia del Subsidio Familiar, 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 igual o superior a un (1) 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.
- En la adquisición de bienes inmuebles se debe reconocer y registrar en forma separada el valor del terreno y de la edificación

Los activos que no cumplan los requisitos o no superen los montos anteriores se reconocerán como gastos en el periodo. No obstante, la Superintendencia del Subsidio Familiar en cabeza del Grupo de Gestión Administrativa llevará el control administrativo de estos bienes en el módulo de propiedades, planta y equipo identificándolo separadamente de aquellos que están contabilizados como activos’.

En este sentido, elevamos consulta respecto al tratamiento contable para:

- Los bienes que en la actualidad presentan la condición indicada anteriormente,
- Los bienes que, se deprecien al 100% pero siguen en servicio y no cumplan con criterios para su reconocimiento como Activos definido por la entidad.
- Bienes que están próximos a depreciarse al 100% teniendo en cuenta que la entidad no cuenta con recursos suficientes para contratar una entidad que realice esa nueva valoración y tampoco cuenta con personal idóneo y experto para valorar y volver a dar vida útil a dichos bienes.
- Para los bienes reconocidos en cuentas de orden, se debe considerar la materialidad de los mismos para un posible ajuste contable, o si se debe aplicar otro procedimiento.
- Dichos bienes deben reconocerse adicionalmente en cuentas de orden deudoras de control para que sean reflejados en los Estados Financieros de la entidad, o basta con el control administrativo extracontable que lleva a cabo el Grupo de Gestión Administrativa de la entidad”.

CONSIDERACIONES

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

“4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

6.1.1. Activos

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

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

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

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para

generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

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

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

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

(...)

10.3. Medición posterior

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.

(...)

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 pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

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

(...)

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 posemplo y las obligaciones por garantías concedidas.

16. El uso de estimaciones razonables constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información financiera. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

(...)

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, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 193 de 2016, señala:

“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.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Previo a tratar los temas concernientes al tratamiento contable de los bienes reconocidos como propiedades, plata y equipo por parte de la Superintendencia de Subsidio Familiar, 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 procesos administrativos de gestión de bienes de la entidad ya que esta característica está condicionada a la evaluación objetiva de la normativa jurídica y contractual, y ello excede su función normalizadora. Así las cosas, la Superintendencia de Subsidio Familiar, es quien debe adelantar los procesos institucionales o interinstitucionales tendientes a efectuar una adecuada gestión administrativa de sus bienes.

De acuerdo con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno se determina que la utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material. La información es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. Es preciso resaltar que la materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de cada entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

Asimismo, el Marco Conceptual establece que para el reconocimiento de los activos la entidad debe atender a los siguientes requerimientos: i) control, ii) generación de beneficios económicos o potencial de servicio, y iii) que provenga de sucesos pasados. Respecto al control del activo, puede asumirse a través de la titularidad legal, pero esta no es suficiente, por lo que también se deben considerar aspectos como: a) quién asume los riesgos significativos inherentes al bien, b) la capacidad de definir el uso y destinación del bien, c) el acceso al recurso o su capacidad de restringirlo, y d) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o su capacidad de generar beneficios económicos.

Por otra parte, la Norma de propiedades, planta y equipo determina que se reconocerán en esta categoría los activos tangibles empleados 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. Se establece también, que su medición inicial se determinará por el costo y su medición posterior se realizará por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

Por lo anterior, si la Superintendencia de Subsidio Familiar evalúa que un hecho económico cumple con: i) el criterio de materialidad establecido por la entidad, ii) los criterios de reconocimiento del Marco Conceptual para reconocerse como activo y iii) los criterios de la Norma de propiedades, planta y equipo, deberá reconocerlo como propiedad, planta y equipo.

Caso contrario, cuando no se cumple con el criterio de materialidad, el hecho económico deberá reconocerse como un gasto del periodo. En este sentido, es importante resaltar que el criterio de materialidad o importancia relativa para el caso de las propiedades, planta y equipo se aplica en el momento de su reconocimiento e incorporación en los estados financieros de la entidad.

Ahora bien, si un activo está totalmente depreciado y aún se encuentra en uso, significa que se ha omitido la aplicación de la Norma de propiedades, planta y equipo, en lo relacionado a la revisión anual de las estimaciones correspondientes a 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.

Consecuentemente, la Superintendencia de Subsidio Familiar deberá realizar la corrección del error correspondiente a la situación de los activos totalmente depreciados que se encuentran aún en uso, de la siguiente manera:

- Los errores del periodo corriente se corregirán en las partidas afectadas por el equívoco antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), por el valor correspondiente a la depreciación de la vida útil remanente, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor del exceso de la depreciación registrada durante el mismo periodo.
- Los errores de periodos anteriores se corregirán mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), por el valor correspondiente a la depreciación de la vida útil remanente, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

En cuanto a los bienes completamente depreciados que continúen en custodia de la Superintendencia de Subsidio Familiar, de los cuales la entidad no espere la generación de beneficios económicos o puedan brindar un potencial de servicio para la entidad, esta los revelará mediante 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 CONTRA (CR).

CONCEPTO No. 20221100074351 DEL 15-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco conceptual Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Reconocimiento del IVA por pagar por concepto de intereses de mora.

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°20220010051052 del 03 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Distrito de Medellín suscribe contratos de arrendamientos con terceros, en contrato adjunto se evidencia en la cláusula séptima la generación de derecho de cobro de intereses por mora en el pago del canon de arrendamiento:

SÉPTIMA: MORA. La mora en el pago del canon de arrendamiento dará lugar al cobro de intereses moratorios en la forma y monto establecidos en la Ley y la gestión de la cartera podrá iniciarse desde el mismo momento que se incurra en la mora. PARÁGRAFO Para efectos fiscales se elevó consulta a la DIAN para determinar la causación del IVA sobre los intereses generados por el no pago oportuno como contraprestación del servicio.

Dicha entidad atendió con respuesta que adjuntamos y de la cual se concluye que el IVA descrito en el párrafo anterior solo se reconoce en el momento en que el deudor cancele la cuenta.

Para efectos de generar la factura de cobro por intereses de mora, se debe liquidar el IVA pero no en la cuenta contable estimada para tal concepto, ya que la DIAN conceptúa que se debe reconocer solo hasta el recaudo.

Según lo anterior solicitamos su apoyo para conceptuar la cuenta contable donde se debe reconocer el valor correspondiente al IVA liquidado en la factura de cobro de intereses de mora, hasta tanto sea recaudado para ser trasladado a la DIAN”.

Mediante llamada telefónica la doctora Sandra Milena Arango, funcionaria de la Unidad de Contaduría, expresa:

1. El Municipio de Medellín registra contablemente la causación del arrendamiento del inmueble debitando la subcuenta 138439-Arrendamiento operativo de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando las subcuentas 480817-Arrendamiento operativo de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS y 244502-Venta de servicios de la cuenta 2445-IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-IVA.

2. La entidad causa los intereses de mora sobre el IVA debitando la subcuenta 138435-Otros intereses de mora de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acredita la subcuenta 480233-Otros intereses de mora de la cuenta 4802-FINANCIEROS y subcuenta 244502-Venta de servicios de la cuenta 2445-IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-IVA.

La entidad necesita saber si se puede utilizar una subcuenta diferente a la 244502-Venta de servicios o la misma a nivel auxiliar, para contabilizar el IVA por concepto de los intereses de mora facturados y no recaudados, del registro contable N°2.

CONSIDERACIONES

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

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

“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

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).

Ahora bien, el Catálogo General de cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 062, 064 y 065 de 2022, describe la cuenta 2445-IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-IVA de la siguiente manera: “Representa el valor generado en la comercialización de bienes o prestación de servicios gravados, así como el valor descontable por la adquisición de bienes o servicios gravados, de acuerdo con las normas tributarias vigentes. Por tratarse de una cuenta corriente, puede generar un saldo a favor o a cargo de la entidad, producto de las diferentes transacciones realizadas” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta el principio de Devengo la entidad debe reconocer los hechos económicos en el momento en que suceden, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y las obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable. Además, de conformidad con lo establecido en la Norma de cuentas por pagar, se reconocerán como tales las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, 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.

Por lo anterior, la Alcaldía de Medellín deberá reconocer los intereses de mora en el momento en que sucede el hecho económico, es decir, cuando surja el derecho de cobro de estos, de conformidad con lo pactado en el contrato. De igual manera, deberá atender lo definido en el artículo 429 del Estatuto Tributario literal c) respecto de la causación del IVA, el cual señala que el IVA se causa: “en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, o en la fecha de terminación de los servicios o del pago o abono en cuenta, la que fuere anterior”.

En consecuencia, si la entidad da aplicación a lo anteriormente señalado, no se considera necesario crear una subcuenta adicional a la subcuenta 244502-Venta de servicios de la cuenta 2445-IMPUESTO AL VALOR AGREGADO – IVA, para reconocer el IVA por intereses de mora facturados y no recaudados, ya que la emisión de factura o documento equivalente es uno de los momentos en que debe causarse el IVA y el hecho de no recibir el pago de estos, no exime a la entidad de pagar dicho impuesto. Además, la cuenta 2445-IMPUESTO AL VALOR AGREGADO – IVA al tratarse de una cuenta corriente, permite generar saldo a favor o a cargo de la entidad, producto de las diferentes transacciones realizadas.

No obstante, si la entidad considera que requiere crear una cuenta auxiliar para el reconocimiento del IVA por el concepto de intereses de mora de los intereses de mora facturados y no recaudados, lo podrá realizar siempre y cuando cumpla con la normativa contable.

CONCEPTO No. 20221100074621 DEL 20-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Cuentas por cobrar Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable 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)
	SUBTEMA	Deterioro y baja en cuentas de cuentas por cobrar Información que debe reportarse a la CGN

Doctora

YOLIMA CAMARGO CRISTANCHO

Coordinadora del Grupo de Gestión Administrativa de Cobro Coactivo

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° 20220010052452 del 16 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) diferentes entidades prestadoras de servicios públicos deudoras de obligaciones a las Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios han iniciado procesos de restructuración conforme a la Ley 550 de 1999, a la Ley 1116 de 2006 o procesos de liquidación conforme a la Ley 254 de 2000 y Ley 1105 de 2006.

En razón a lo anterior, el Estatuto Tributario establece las causales para la interrupción o suspensión del proceso de cobro, sin embargo, las situaciones que se presentan actualmente es que los prestadores no cumplieron con el deber de, bien sea realizar el pago de las acreencias presentadas por la Superservicios, o poner en conocimiento de la entidad el acto administrativo por medio del cual se resuelve la liquidación del prestador, sea en cabeza del municipio o como entidad privada.

La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios ha considerado adelantar el proceso de depuración de las cuentas por cobrar a su favor de las entidades que están en tales procesos, por tal razón y en tratándose de la Contaduría General de la Nación como la entidad facultada para determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo

el sector público, nos permitimos elevar consulta sobre los siguientes interrogantes que nos han surgido:

- “1. ¿A pesar de la interrupción de la prescripción de que trata el artículo 818 del Estatuto Tributario para los procesos de cobro coactivo es posible aplicar las normas sobre depuración de cartera, establecidos en el artículo 2 5.6.3 del Decreto 1068 De 2015?
2. ¿Es posible adelantar la depuración contable para las obligaciones en las cuales no ha sido posible conocer el estado actual del proceso de reorganización empresarial o de liquidación a pesar de adelantar diferentes gestiones tales como: envío de peticiones dirigidas al representante legal, liquidador, o Municipio, consulta de estado de vigencia y última actualización en las Cámaras de Comercio respectivas?
3. ¿Qué códigos contables se deben aplicar al estimativo del cálculo del deterioro de la cartera?
4. ¿Qué información se debe reportar en el sistema CHIP de la Contaduría General de la Nación?
5. ¿Cuál es el procedimiento contable para realizar el saneamiento contable de las cuentas por cobrar a favor de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios?
6. ¿Cuál es el manejo contable a la cartera a favor de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios de entidades en procesos de liquidación?
7. ¿Es posible depurar estas partidas contables cuando el proceso de liquidación o de reorganización aún no ha terminado o no se tiene conocimiento por la imposibilidad del acceso a la información?
8. ¿Qué metodología debe establecerse para estimar la probabilidad de que un recurso genere beneficios económicos para una entidad?
9. En el evento que sea depurada una cuenta por cobrar y posteriormente el deudor hiciera un pago. ¿Cuál es el tratamiento contable a los recursos que ingresen en estas condiciones?
10. ¿Cuál es la justificación legal para depurar obligaciones en cabeza de la Superintendencia de Servicios Públicos que se encuentran en procesos de liquidación o en reorganización de pasivos?”.

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º de la Ley 87 de 1993, establece que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

El artículo 6º de la referida ley, establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, establece:

“Artículo 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el parágrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes”.

El Decreto 1068 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, establece:

“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”.

Además, 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 pública, la Resolución 211 de 2021, establece:

“ARTÍCULO 2º. Vigencia. La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, y tiene aplicación a partir del 01 de enero de 2022.

Parágrafo 1º. Las modificaciones a las normas de Inversiones de administración de liquidez, Cuentas por cobrar y Préstamos por cobrar, en lo relativo a la medición posterior de estos activos, aplicarán a partir del 01 de enero de 2023 de manera prospectiva. Por lo tanto, el saldo del deterioro acumulado a 31 de diciembre de 2022 no será objeto de reexpresión”.

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

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

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

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señalan:

“2. CUENTAS POR COBRAR

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.5. Baja en cuentas

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

(...)

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).

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, respecto a la medición posterior de las cuentas por cobrar, establecen:

“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” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, señala:

“3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información. En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

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

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).

Por su parte, el Procedimiento para la Agregación de Información, Diligenciamiento y Envío de los Reportes de la Categoría Información Contable Pública - Convergencia, a la Contaduría General de la Nación, a Través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP), incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 159 de 2019, señala:

“Este Procedimiento orienta a los responsables de la información financiera de las entidades en el diligenciamiento de los formularios definidos por la Contaduría General de la Nación (CGN) y en el proceso de agregación de información a quienes aplique, para el reporte de la categoría Información

contable pública - Convergencia, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP).

1. ESTRUCTURA Y DILIGENCIAMIENTO DE FORMULARIOS

Los formularios constituyen el mecanismo a través del cual, las entidades reportan la información financiera de naturaleza cuantitativa y cualitativa, es decir, son las diferentes estructuras informáticas que se obtienen a partir de las categorías de información y se integran por la agrupación de conceptos y variables.

(...)

1.2. Formularios para el reporte de la categoría de Información contable pública – Convergencia

Los formularios a utilizar para el reporte son:

- 1) CGN2015_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS_CONVERGENCIA
- 2) CGN2015_002_OPERACIONES_RECIPROCAS_CONVERGENCIA
- 3) CGN2016C01_VARIACIONES_TRIMESTRALES_SIGNIFICATIVAS

Así mismo, hará parte de la información a reportar los estados financieros de final de periodo contable.

(...)

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”.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar, en la contabilidad 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.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo, y para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando estas representen derechos que: i) no sea posible hacer efectivos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes; ii) sobre ellos opere alguna causal relacionada con su extinción; iii) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; iv) 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 o su estado de precariedad.

Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento.

Por su parte, 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.

Ahora bien, 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 cumplen con alguna de las causales para la realización de su baja en cuentas, entonces deberá registrar 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 la diferencia se registrará en el débito en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

De conformidad con lo anterior, se resuelven sus inquietudes de la siguiente manera:

1. ¿A pesar de la interrupción de la prescripción de que trata el artículo 818 del Estatuto Tributario para los procesos de cobro coactivo es posible aplicar las normas sobre depuración de cartera, establecidos en el artículo 2.5.6.3 del Decreto 1068 de 2015?

El artículo 2.5.6.3. del Decreto 1068 de 2015 establece que la cartera de imposible recaudo 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.

Por su parte, la normativa contable expedida por la CGN establece que cuando una cuenta por cobrar deje de cumplir los requisitos para su reconocimiento como tal, deberá realizarse su baja en cuentas, lo cual ocurre, entre otros, en los casos señalados en el artículo 2.5.6.3 del Decreto 1068 de 2015.

De conformidad con lo anterior, aunque haya una interrupción de la prescripción, si sobre las cuentas por cobrar de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios se cumple alguna de las demás causales establecidas en el artículo en mención o en los casos señalados en este concepto deberá realizarse su baja en cuentas.

Así las cosas, si por ejemplo, la entidad tiene reconocidas cuentas por cobrar que representan derechos cuya relación costo-beneficio no resulta eficiente, aunque no se haya cumplido su término de prescripción, o este se haya interrumpido, deberá realizarse su baja en cuentas por cuanto ya no cumplen los requisitos para su reconocimiento como tales, en atención a que la entidad, al no estar obligada a realizar el cobro, no espera la entrada de un flujo financiero por dichas acreencias.

2. ¿Es posible adelantar la depuración contable para las obligaciones en las cuales no ha sido posible conocer el estado actual del proceso de reorganización empresarial o de liquidación a pesar de adelantar diferentes gestiones tales como: envío de peticiones dirigidas al representante legal, liquidador, o Municipio, consulta de estado de vigencia y última actualización en las Cámaras de Comercio respectivas?

No, el sólo hecho de no contar con información relativa al estado del proceso de reorganización o liquidación de una entidad deudora no es una causal para llevar a cabo la depuración contable de las cuentas por cobrar, por cuanto precisamente para realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar se requiere que la entidad cuente con la información que acredite que no habrá ninguna probabilidad de recibir un flujo financiero por las cuentas por cobrar, en atención a que en virtud de lo señalado en el artículo 98 del CPACA generalmente se espera un flujo financiero hacia las entidades por sus cuentas por cobrar.

En este sentido, lo que corresponde a la entidad cuando la entidad deudora inicia un proceso de liquidación o reorganización es aplicar el respectivo deterioro, por cuando se evidencia indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias.

3. ¿Qué códigos contables se deben aplicar al estimativo del cálculo del deterioro de la cartera?

Para realizar el deterioro de las cuentas por cobrar la entidad debe aplicar lo establecido en el numeral 2.4. Medición posterior de la respectiva Norma de cuentas por cobrar.

Ahora bien, la estimación del deterioro se reconocerá mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta que corresponde a de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR).

4. ¿Qué información se debe reportar en el sistema CHIP de la Contaduría General de la Nación?

De acuerdo a lo señalado en 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), las entidades deben reportar sus estados financieros de final de periodo contable y los siguientes formularios:

- 1) CGN2015_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS_CONVERGENCIA
- 2) CGN2015_002_OPERACIONES_RECIPROCAS_CONVERGENCIA
- 3) CGN2016C01_VARIACIONES_TRIMESTRALES_SIGNIFICATIVAS

5. ¿Cuál es el procedimiento contable para realizar el saneamiento contable de las cuentas por cobrar a favor de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios?

El procedimiento contable para realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar es el establecido en estas conclusiones.

6. ¿Cuál es el manejo contable a la cartera a favor de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios de entidades en procesos de liquidación?

La entidad deberá aplicar lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar, especialmente en lo señalado en la medición posterior respecto al deterioro, y en la baja en cuentas de cuentas por cobrar si tras la evaluación realizada por esta se concluye que existen cuentas por cobrar que ya no cumplen los requisitos para su reconocimiento.

En este sentido es importante señalar que el deterioro de las cuentas por cobrar debe aplicarse cuando se evidencian indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias, pero aún existe la probabilidad de flujo de efectivo hacia la entidad. De allí que la medición del deterioro implique la estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener, para proceder a su descuento y comparación con el valor en libros de las cuentas por cobrar.

Por su parte, la baja en cuentas de las cuentas por cobrar debe realizarse cuando las mismas dejen de cumplir los requisitos para su reconocimiento, es decir, cuando no se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad.

7. ¿Es posible depurar estas partidas contables cuando el proceso de liquidación o de reorganización aún no ha terminado o no se tiene conocimiento por la imposibilidad del acceso a la información?

Se reitera la respuesta dada a la pregunta 2.

8. ¿Qué metodología debe establecerse para estimar la probabilidad de que un recurso genere beneficios económicos para una entidad?

Si se trata de cuentas por cobrar, como se estableció anteriormente, en virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo, y para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando estas representen derechos que: i) no sea posible hacer efectivos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes; ii) sobre ellos opere alguna causal relacionada con su extinción; iii) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; iv) 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 o su estado de precariedad.

En estos casos no es probable la entrada de recursos financieros hacia la entidad por las cuentas por cobrar, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento.

Así las cosas, si la Superintendencia establece una metodología para realizar la depuración contable de las cuentas por cobrar, deberá atender a lo señalado y apoyarse en las diversas áreas de la entidad en donde se puedan realizar los análisis jurídicos y económicos respectivos relativos a las cuentas por cobrar.

Ahora bien, para los demás activos dependerá de cada caso particular.

9. En el evento que sea depurada una cuenta por cobrar y posteriormente el deudor hiciera un pago. ¿Cuál es el tratamiento contable a los recursos que ingresen en estas condiciones?

Siempre que la baja en cuentas se haya producido en virtud de las situaciones descritas en este concepto, deberá aplicarse lo siguiente:

Si se realizó la baja en cuentas de la cuenta por cobrar en el mismo periodo contable deberá realizarse la reversión del registro de dicha baja en cuentas y una vez reconocida nuevamente, se deberá

acreditar la misma y debitar la subcuenta y cuenta que corresponda del Grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

Si se realizó la baja en cuentas de la cuenta por cobrar en periodos contables anteriores deberá reconocerse el ingreso por recuperación mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del Grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y un crédito en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Ahora bien, si la baja en cuentas se realizó aunque se tuviera la probabilidad de recibir un flujo financiero, es decir, sin contar con información que soporte la imposibilidad de hacer efectivos los derechos, deberá aplicarse el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

10. ¿Cuál es la justificación legal para depurar obligaciones en cabeza de la Superservicios que se encuentran en procesos de liquidación o en reorganización de pasivos?”

En este caso, esto es, sobre la depuración contable de pasivos u obligaciones en cabeza de la entidad, también es preciso señalar que el hecho de que el acreedor se encuentre en proceso de liquidación o reorganización no es causal suficiente para realizar la baja en cuentas, sino que se requiere que la partida deje de cumplir la definición de pasivo, lo cual ocurre cuando deja de existir la obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos a cargo de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

La normativa expedida por la CGN que regula la depuración contable y la baja en cuentas de los pasivos es:

1. El numeral 6.4 Baja en cuentas 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 según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021.
2. La respectiva norma del pasivo, que se encuentra en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021.
3. El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016.

CONCEPTO No. 20221100075091 DEL 26-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual
	SUBTEMA	Uso de decimales en el reconocimiento contable de hechos económicos Estimación de la depreciación de propiedades, planta y equipo y amortización de activos intangibles.

Doctor
EDUAR TORRES
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010052912 del 18 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Deben las entidades públicas del orden nacional registrar con uso de decimales las operaciones relativas a la actualización mensual de procesos judiciales u otras provisiones, beneficios a empleados, depreciación de activos, amortización de licencias, seguros u otros activos o incapacidades laborales?”

Deben las entidades públicas para efectos de actualizar sus registros contables calcular la depreciación de activos o amortización de intangibles, licencias, seguros, arrendamientos u otros activos con base en 30 días todos los meses, o deben depreciar y amortizar sobre los días calendario de cada mes, esto es 28, 30 o 31 días según corresponda?”

CONSIDERACIONES

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

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

18. La utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a la rendición de cuentas, a la toma de decisiones ni al control.

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

82. 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 una obligación asociada a un litigio en contra de la entidad cumpla la definición de pasivo y de gasto y la condición de probabilidad para ser reconocida, no se reconoce ni el pasivo ni el gasto si no es posible medir de forma fiable la obligación a pagar.

(...)

94. Cuando se espera que el potencial de servicio de un activo o los beneficios económicos futuros que provienen del activo surjan a lo largo de varios periodos contables y la asociación con los ingresos puede determinarse únicamente de forma genérica o indirecta, los gastos y costos se reconocen

utilizando procedimientos sistemáticos y racionales de distribución. A menudo, esto es necesario para el reconocimiento de los gastos y costos relacionados con el uso de activos, tales como propiedades, planta y equipo, e intangibles. En estos casos, el gasto o costo correspondiente se denomina depreciación o amortización. Los procedimientos de distribución se deben diseñar con el fin de reconocer el gasto y costo en los periodos contables en que se consuman el potencial de servicio o los beneficios económicos relacionados con estos recursos” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual establece que la información financiera es útil cuando representa fielmente la realidad y es relevante. Así, una representación fiel de un hecho irrelevante no ayuda al logro de los objetivos de la información.

Asimismo, el Marco Conceptual define que la información es relevante si es material y tiene valor predictivo, confirmatorio o ambos. Se entiende que la información es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. Por lo tanto, 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 financiera de propósito general.

De conformidad con lo expuesto a continuación se da respuesta a las preguntas:

Pregunta 1. Sobre el uso de decimales.

Para las estimaciones y cálculos relacionados con los hechos económicos reconocidos en los estados financieros de propósito general, la CGN no tiene definido la cantidad de decimales que la entidad deba usar. Sin embargo, el Marco Conceptual establece la medición fiable como uno de los criterios de reconocimiento de los hechos económicos, en la cual se indica que, en algunas ocasiones, será necesario realizar estimaciones razonables sin que esto menoscabe la fiabilidad de la información; por lo tanto, la entidad establecerá la cantidad de decimales que mejor refleje el hecho económico con base en la materialidad considerada por la entidad.

Pregunta 2. Sobre la estimación de la depreciación para propiedades, planta y equipo, y la amortización de activos intangibles, así como la amortización de gastos y costos.

Como se mencionó anteriormente, la medición fiable es uno de los criterios de reconocimiento de los hechos económicos. En tal sentido, para el reconocimiento de los diferentes elementos de los estados financieros la entidad deberá atender las características cualitativas de la información financiera de propósito general y los principios de contabilidad pública definidos en el Marco Conceptual, así como las Normas aplicables al elemento que se va a reconocer o medir, señaladas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

En este sentido, la entidad definirá el método de depreciación para propiedades, planta y equipo, y el método de amortización para los activos intangibles con base en lo definido en las respectivas normas y en atención al criterio de materialidad que haya establecido. De la misma manera, la entidad

definirá si las estimaciones se realizarán con base en los días calendario de cada mes (28, 29, 30 o 31) o en una estimación homogénea.

Adicionalmente, en cuanto al reconocimiento de gastos y costos, la entidad atenderá el principio de Devengo. Por tal razón, deberá establecer los procedimientos de distribución que permitan que los gastos y costos sean reconocidos en los periodos contables en los que afecten el resultado de la entidad.

CONCEPTO No. 20221100075111 DEL 26-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Provisiones
	SUBTEMA	Aclaraciones sobre el tratamiento contable dispuesto en el concepto CGN N° 20211100018871 del 19 de abril de 2021 relacionado con facturación glosada

Doctora
LIBIA ESPERANZA ORTIZ MENESES
Jefe Sección de Contabilidad
UNIVERSIDAD INDUSTRIAL DE SANTANDER
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° 20220010052922 del 21 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1. Definiciones:

- UISalud como Administradora de Recursos de Salud: La entidad percibe los aportes de sus afiliados y contrata red externa para la prestación de servicios.
- UISalud como IPS: La entidad presta directamente servicios de salud en sus instalaciones a sus afiliados o usuarios de la red universitaria”.

2. Fundamento normativo - doctrinal:

El Concepto 20202000003021 del 12.02.2020 indica en sus conclusiones que para reconocer los ingresos por las aportaciones de sus afiliados debe registrar un débito en la subcuenta 132224 y un crédito en la subcuenta 431124, y para reconocer las obligaciones originadas en la administración de seguridad social debe registrar un débito en la cuenta 5613 y un crédito en la cuenta 2481.

El Concepto 20211100018871 del 19.04.2021 indica en sus conclusiones la inaplicabilidad de la Resolución N° 177 de 2020, por lo tanto “no debe” realizar reserva técnica de que trata el numeral 1 del artículo 2.5.2.2.1.9 del Decreto 780 de 2016, sobre los servicios de salud que han sido prestados por sus proveedores y sean desconocidos por la entidad.

Adicionalmente se define el siguiente procedimiento para la radicación de las facturas de venta o documento equivalente presentado por su proveedor de servicios en salud:

- Momento de radicación de la factura. Se reconoce a nivel de provisión la mejor estimación del valor que se tendrá que pagar mediante un débito en la subcuenta 537212 y un crédito en la subcuenta 273213.
- Momento del giro previo a la auditoría integral, si existiere: un débito en la subcuenta 273295 y un crédito en la cuenta 1110.
- Nueva información, o una vez surtida la auditoría integral: Si aumenta un débito en la subcuenta 537212 y un crédito en la subcuenta 273213, y si disminuye un débito en la subcuenta 273213 y un crédito en la subcuenta 537212 o en la 480826.
- Con la obligación de pago: un débito en la subcuenta 273213 y un crédito en la subcuenta 248123.
- Con la autorización de pago: Si da valor a pagar un débito en la subcuenta 248123 y un crédito en la subcuenta 273295 y en la cuenta 1110, y si el valor a pagar es menor al giro previo un débito en la subcuenta 132290 o en la cuenta 2481 y un crédito en la subcuenta 273295.

“3. Consulta específica:

i. ¿Los rubros contables para reconocer las cuentas por cobrar son: como Administrador de Recursos de Salud - 1322 y como IPS – 1319?, o ¿debe reconocer siempre sus cuentas por cobrar en el rubro 1322?

ii. Según el procedimiento indicado en el concepto 20211100018871 DEL 19.04.2021 (radicación de facturas), y la inaplicabilidad la Resolución N° 177 de 2020:

1. ¿Para los gastos de los servicios prestados por los proveedores de servicios en salud, no aplicaría el principio del devengo?
2. ¿No afectaría esta práctica el principio contable de asociación, por cuanto se podrían estar reconociendo como gastos en un año que tienen relación de causalidad con los ingresos percibidos en un período anterior?
3. ¿Si se tiene evidencia de la prestación del servicio por los proveedores de servicios de salud y se puede hacer estimación (dejando la debida evidencia documental), se puede reconocer el gasto en el período que corresponde?
4. ¿Por qué el valor de los servicios de salud prestados por los proveedores se reconoce como gastos y no como costos?
5. Los costos relacionados con la prestación directa de servicios por UISalud a sus afiliados y/o usuarios de la red universitaria se reconocen como costo (grupo 7 del catálogo general de cuentas), ¿es esto correcto?

iii. ¿Por qué si se cuenta con una factura emitida por el proveedor de servicios de salud y/o la probabilidad de reconocimiento presentada en el literal c) del numeral ii. Previo, se debe reconocer un gasto de provisión del rubro 5372 y no un gasto del rubro 5613 como se indica en el Concepto 20202000003021 del 12.02.2020, es decir, en el Estado de Resultados siempre se mostrarán gastos por provisiones y no gastos ordinarios?”

CONSIDERACIONES

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

(...)

45. 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.

(...)

49. En caso de conflicto entre los anteriores principios de contabilidad pública, prevalece el principio que mejor conduzca a la relevancia y representación fiel de los hechos económicos en los estados financieros de la entidad.

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.6. Costos

78. 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.

79. 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” (Subrayado fuera de texto).

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

“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.

(...)

6.2. Medición inicial

(...)

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.

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 062, 064 y 065 de 2022, describe las siguientes cuentas de la siguiente manera:

- 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD: 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).

- 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD: “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).

Por otro lado, el Concepto CGN N° 20202000003021 del 12 de febrero de 2020, dirigido a la doctora Sandra Patricia Sotelo Amaya, Gerente de contabilidad de Fiduprevisora S.A., fue emitido en relación con la siguiente consulta:

“Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el No. 20205500000222, del 07 de enero de 2020, en la cual solicita concepto sobre “...el tratamiento contable de los aportes recibidos y los pagos realizados por concepto de salud teniendo en cuenta el marco normativo para entidades de gobierno que debe aplicar el Fondo y los cambios efectuados en la resolución 320 del 01 de octubre de 2019””.

Por su parte, el concepto CGN N° 20211100018871 del 19 de abril de 2021 dirigido a la doctora Emilce Luna Santibañez, Contadora de la Universidad Nacional de Colombia, indica lo siguiente:

“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.

(...)

-La Facturación recibida y emitida por la Unidad de servicios de Salud Unisalud está sujeta al proceso de auditoria médica – facturación glosada.

(...)

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. (...).

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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

PREGUNTA i. ¿Los rubros contables para reconocer las cuentas por cobrar son: como Administrador de Recursos de Salud - 1322 y como IPS – 1319?, o ¿debe reconocer siempre sus cuentas por cobrar en el rubro 1322?

El reconocimiento de las cuentas por cobrar dependerá del hecho económico. En la cuenta 1319-PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD se deben reconocer 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; mientras que para el caso de la cuenta 1322-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, se deben reconocer los derechos por la organización y garantía en la prestación de los servicios y tecnologías en salud.

SECCIÓN DE PREGUNTAS ii. Según el procedimiento indicado en el concepto 20211100018871 DEL 19.04.2021 (radicación de facturas), y la inaplicabilidad la Resolución N° 177 de 2020.

En primer lugar, cabe aclarar que en el contexto del concepto CGN N° 20211100018871 del 19 de abril de 2021 dirigido a la doctora Emilce Luna Santibañez, Contadora de la Universidad Nacional de Colombia, la facturación recibida y emitida por la Unidad de servicios de Salud Unisalud está sujeta al proceso de auditoría médica, por consiguiente, se puede generar facturación glosada.

PREGUNTA 1

1. ¿Para los gastos de los servicios prestados por los proveedores de servicios en salud, no aplicaría el principio del devengo?

El gasto al que se hace referencia en el tratamiento contable de dicho concepto está relacionado con el reconocimiento de la provisión derivada del proceso de auditoría que genera facturación glosada, puesto que representan pasivos sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía. Aquí se observa la aplicación del principio de Devengo según el cual los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, es decir cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

PREGUNTA 2

2. ¿No afectaría esta práctica el principio contable de asociación, por cuanto se podrían estar reconociendo como gastos en un año que tienen relación de causalidad con los ingresos percibidos en un período anterior?

Puede que en algunos hechos económicos se vean afectados los principios de contabilidad pública, frente a esto el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala que, en caso de conflicto entre los principios de contabilidad pública, prevalece el principio que mejor conduzca a la relevancia y representación fiel de los hechos económicos en los estados financieros de la entidad.

PREGUNTA 3

3. ¿Si se tiene evidencia de la prestación del servicio por los proveedores de servicios de salud y se puede hacer estimación (dejando la debida evidencia documental), se puede reconocer el gasto en el período que corresponde?

Dando aplicación al principio del Devengo, mencionado anteriormente, si la entidad conoce del hecho económico debe reconocerlo en el periodo en que ocurre, es decir, si para la Universidad solo es posible conocer los hechos económicos derivados de la atención a sus usuarios en el momento en que radica la factura, es ahí cuando debe reconocerlo; no obstante, si antes de la radicación de la factura ha ocurrido algún suceso que tenga un impacto contable en relación con la prestación del servicio la entidad deberá realizar el reconocimiento respectivo.

PREGUNTA 4

4. ¿Por qué el valor de los servicios de salud prestados por los proveedores se reconoce como gastos y no como costos?

Como se mencionó anteriormente la facturación glosada ocasiona que el pasivo presente incertidumbre en su cuantía y en consecuencia haya lugar al reconocimiento de una provisión. Además de un pasivo, la Norma de provisiones señala que debe reconocerse un gasto en el resultado del periodo, es por esta razón que en el concepto citado se determinó el reconocimiento de un gasto por provisión y no el reconocimiento de un costo.

PREGUNTA 5

5. Los costos relacionados con la prestación directa de servicios por UISalud a sus afiliados y/o usuarios de la red universitaria se reconocen como costo (grupo 7 del catálogo general de cuentas), ¿es esto correcto?

Se precisa que esta pregunta no se considera dentro del contexto del concepto CGN N° 20211100018871 del 19 de abril de 2021, pues como ya se mencionó anteriormente el gasto a que se hace referencia es debido al reconocimiento de una provisión.

Ahora bien, los costos relacionados con la prestación directa de servicios de salud a los usuarios de la red universitaria deben reconocerse como tales, atendiendo a la definición dispuesta en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, según la cual 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, entre otros conceptos, con la prestación de servicios.

SECCIÓN iii. ¿Por qué si se cuenta con una factura emitida por el proveedor de servicios de salud y/o la probabilidad de reconocimiento presentada en el literal c) del numeral ii previo, se debe reconocer un gasto de provisión del rubro 5372 y no un gasto del rubro 5613 como se indica en el Concepto 20202000003021 del 12.02.2020, es decir, en el Estado de Resultados siempre se mostrarán gastos por provisiones y no gastos ordinarios?”

En el contexto del concepto CGN N° 20211100018871 del 19 de abril de 2021, la facturación recibida y emitida por la Unidad de servicios de Salud Unisalud está sujeta al proceso de auditoría médica, por consiguiente, se genera facturación glosada, en ese sentido el gasto al que se hace referencia en el tratamiento contable está relacionado con el reconocimiento de una provisión, puesto que representan pasivos sujetos a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía. Cuando ya no existe la incertidumbre en la cuantía, las provisiones se deben reclasificar al pasivo que corresponda, no obstante, el gasto, en el Estado de Resultados, permanecerá como provisión.

Lo anterior es distinto a lo indicado en el Concepto CGN N° 20202000003021 del 12 de febrero de 2020, dirigido a la doctora Sandra Patricia Sotelo Amaya, Gerente de contabilidad de Fiduprevisora S.A., puesto que en el contexto de dicha consulta no se hace referencia a la facturación glosada.

CONCEPTO No. 20221100075121 DEL 27-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Marco Conceptual Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de la pérdida o faltante de activos y del proceso disciplinario iniciado por dicho hecho

Doctor

HARVEY OSWALDO GONZÁLEZ BERNAL

Asesor

Fondo de Programas Especiales para la Paz

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° 20220010053112 del 22 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De manera atenta me permito solicitar concepto, respecto del registro contable en cuentas de orden deudoras, por concepto de faltante de fondos, pérdida o daño de bienes de propiedad de la entidad, en los siguientes términos:

¿Es técnicamente correcto registrar en la cuenta de orden 8361 -RESPONSABILIDADES EN PROCESO-, la pérdida de bienes de propiedad de la entidad, teniendo para ello como documento soporte una investigación de tipo disciplinario?

Lo anterior, teniendo en cuenta que el Fondo de Programas Especiales para la Paz, con la pérdida de bienes realiza el retiro de las cuentas de activo y simultáneamente realiza el siguiente registro, utilizando como documento soporte la investigación de tipo disciplinario:

Código	Nombre	Saldo débito	Saldo crédito
8.3.61	RESPONSABILIDADES EN PROCESO	XXX	
8.3.61.01	Internas	XXX	
8.3.61.02	Ante autoridad competente	XXX	
8.9.15	DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR)		XXX
8.9.15.21	Responsabilidades en proceso		XXX
Totales		\$ XXX	\$ XXX

De acuerdo con lo anterior (planteamiento del problema), al revisar las actuaciones legales de parte de la administración pública, se encuentran las siguientes:

(...)

Investigación Disciplinaria

“El proceso disciplinario en Colombia tiene como objetivo identificar, investigar y sancionar las conductas que atentan contra el buen funcionamiento del Estado y el incumplimiento de los deberes funcionales por acción u omisión de los Servidores Públicos en general y aquellos particulares que temporalmente cumplen funciones públicas. (subrayado y negrilla fuera de texto)”

(...)

Las sanciones en materia disciplinaria son:

1. Destitución e inhabilidad general de diez (10) a veinte (20) años para las faltas gravísimas dolosas.
2. Destitución e inhabilidad general de ocho (8) a diez (10) años para las faltas gravísimas realizadas con culpa gravísima.
3. Suspensión en el ejercicio del cargo de tres (3) a dieciocho (18) meses e inhabilidad especial por el mismo término para las faltas graves dolosas.
4. Suspensión en el ejercicio del cargo de uno (1) a doce (12) meses para las faltas graves culposas.
5. Multa de diez (10) a ciento ochenta (180) días del salario básico devengado para la época de los hechos para las faltas leves dolosas.
6. Amonestación escrita para las faltas leves culposas.

(...)

Como se observa claramente, dentro de estas sanciones, de tipo disciplinario, tipificadas en la ley colombiana, no hay ninguna direccionada al “RESARCIMIENTO DEL DAÑO PATRIMONIAL”, que en ultimas es lo que interesa a la administración, y es precisamente contar con el bien para la prestación del servicio.

Investigación o 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. (subrayado y negrilla fuera de texto)”

El proceso de responsabilidad fiscal se podrá iniciar a través de la Contraloría Delegada para Investigaciones, Juicios Fiscales y Jurisdicción Coactiva, cuando la ciudadanía presente denuncias o quejas, cuando las entidades vigiladas así lo soliciten, y como consecuencia de las auditorías realizadas por las Contralorías. (subrayado y negrilla fuera de texto)”

(...)

Con este proceso se busca resarcir el daño patrimonial causado:

“La multa sancionatoria en el proceso de responsabilidad fiscal pretende resarcir el daño causado al erario público, mientras que la multa en el proceso disciplinario se impone como sanción a una conducta en el servicio jurídicamente reprochable. Así mismo, la multa y la amonestación como medidas correccionales en el proceso fiscal, no tienen la misma naturaleza que las sanciones disciplinarias del mismo nombre, como quiera que, estas últimas, son impuestas como consecuencia del incumplimiento de los deberes propios del servidor público y, las primeras facilitan el ejercicio de la vigilancia fiscal.”

(...)

Investigación Penal

“La Investigación penal es la responsable de adelantar las diligencias conducentes a la determinación de los hechos punibles y a la identificación de sus autores y partícipes, bajo la dirección y subordinación del Ministerio Público. (subrayado y negrilla fuera de texto).

En términos penales las sanciones podrán ser: - Prisión”

Proceso de responsabilidad administrativa:

A este respecto se emitió la ley 1476 del 19 de julio de 2011 “por la cual se expide el régimen de responsabilidad administrativa por pérdida o daño de bienes de propiedad o al servicio del Ministerio de Defensa Nacional, sus entidades adscritas o vinculadas o la Fuerza Pública.”, la cual como se puede observar en su asunto, está destinada únicamente al Ministerio de Defensa Nacional, dándole la competencia de llevar a cabo la investigación de tipo administrativo para el resarcimiento de los daños patrimoniales causados al Estado.

Lo anterior, tiene como consecuencia que el Ministerio de Defensa, adscritas o vinculadas deben tener su propia infraestructura para adelantar estas investigaciones. Se consideraría que esta ley fue creada para hacer expedito el proceso de resarcimiento del daño patrimonial, desde las mismas entidades destinatarias de la ley, dadas las condiciones especiales (armamento, equipo reservado, cantidad de funcionarios, fuero, etc.) de este Ministerio.

(...)

Así las cosas, se puede indicar que los únicos procesos que se adelantan, y que buscan resarcir el detrimento patrimonial son el proceso de responsabilidad fiscal y el administrativo (solo para Ministerio de Defensa Nacional), ya que los otros tipos de investigación buscan determinar la conducta de un servidor público por la configuración de una falta contemplada en el código único disciplinario y la penal busca establecer la ocurrencia de delitos cometidos por un ciudadano.

Efectos Contables

En cuanto a los efectos contables, la descripción de la dinámica, respecto de la cuenta 8361 – Responsabilidades en proceso-, indica: “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.” (Subrayado y negrilla fuera de texto).

Con esta descripción se puede fácilmente vincular los términos “detrimento del patrimonio público”; “proceso de responsabilidad”; “manejen fondos o bienes públicos”, a la descripción que se hace de Investigación o proceso de responsabilidad Fiscal, por lo que se considera, que lo registrado en esta cuenta debería corresponder a los procesos de responsabilidad fiscal o administrativos que buscan el resarcimiento del detrimento patrimonial, y no los procesos disciplinarios que buscan establecer la “conducta” de un funcionario público en la comisión de una posible falta al código único disciplinario.

No obstante lo anterior, en el evento en que se deba registrar la pérdida de bienes de propiedad de la entidad, donde el soporte sea una investigación de tipo disciplinario, ¿Cuál sería el registro contable cuando se falle el proceso disciplinario en contra del investigado, si la sanción no está destinada a resarcir el detrimento patrimonial ocasionado; y hasta cuándo o por cuánto tiempo permanecería el registro contable en la cuenta mencionada?

Finalmente, si el documento soporte para el registro en estas cuentas no corresponde a una investigación o proceso de tipo disciplinario, ¿cuál sería el documento soporte idóneo, para su registro, o debería revelarse únicamente de manera cualitativa en las notas a los Estados Financieros?”.

CONSIDERACIONES

El Código General Disciplinario, Ley 1952 de 2019, establece:

“ARTÍCULO 48. Clases y límites de las sanciones disciplinarias. El disciplinable está sometido a las siguientes sanciones:

1. Destitución e inhabilidad general de diez (10) a veinte (20) años para las faltas gravísimas dolosas.
2. Destitución e inhabilidad general de ocho (8) a diez (10) años para las faltas gravísimas realizadas con culpa gravísima.
3. Suspensión en el ejercicio del cargo de tres (3) a dieciocho (18) meses e inhabilidad especial por el mismo término para las faltas graves dolosas.
4. Suspensión en el ejercicio del cargo de uno (1) a doce (12) meses para las faltas graves culposas.
5. Multa de diez (10) a ciento ochenta (180) días del salario básico devengado para la época de los hechos para las faltas leves dolosas.

6. Amonestación escrita para las faltas leves culposas.

(...)

ARTÍCULO 93. CONTROL DISCIPLINARIO INTERNO. <Artículo modificado por el artículo 14 de la Ley 2094 de 2021. El nuevo texto es el siguiente:> Toda entidad u organismo del Estado, con excepción de las competencias de la Comisión Nacional de Disciplina Judicial y las Comisiones Seccionales de Disciplina Judicial, debe organizar una unidad u oficina del más alto nivel encargada de conocer los procesos disciplinarios que se adelanten contra sus servidores.

Si no fuere posible garantizar la segunda instancia por razones de estructura organizacional, esta será de competencia de la Procuraduría General de la Nación de acuerdo con sus competencias.

En aquellas entidades u organismos en donde existan regionales o seccionales, se podrán crear oficinas de control interno del más alto nivel con sus respectivas competencias.

La segunda instancia seguirá la regla del inciso anterior, en el evento en que no se pueda garantizar en la entidad. En los casos en donde se deba tramitar la doble conformidad, la decisión final estará siempre a cargo de la Procuraduría General de la Nación, atendiendo sus competencias.

El jefe o director del organismo tendrá competencia para ejecutar la sanción.

(...)

ARTÍCULO 211. PROCEDENCIA DE LA INVESTIGACIÓN DISCIPLINARIA. Cuando, con fundamento en la queja, en la información recibida o en la indagación previa se identifique al posible autor o autores de la falta disciplinaria, el funcionario iniciará la investigación disciplinaria.

ARTÍCULO 212. FINES Y TRÁMITE DE LA INVESTIGACIÓN. La investigación tendrá como fines verificar la ocurrencia de la conducta, determinar si es constitutiva de falta disciplinaria o si se ha actuado al amparo de una causal de exclusión de la responsabilidad.

Para el adelantamiento de la investigación, el funcionario competente hará uso de los medios de prueba legalmente reconocidos y podrá, a solicitud del vinculado, oírlo en versión libre.

La investigación se limitará a los hechos objeto de denuncia, queja o iniciación oficiosa y los que le sean conexos.

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

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

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

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

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2021, describe la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO de la siguiente manera: “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”.

Además, el mencionado CGC establece que la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO se debita con: “1- El valor de los faltantes de fondos o bienes” y se acredita con: “1- El valor de los faltantes de fondos o bienes cuando se recuperen. 2- El valor de los faltantes de fondos o bienes cuando se expida el acto administrativo que establezca la responsabilidad. 3- El valor de los faltantes de fondos o bienes cuando se expida el acto administrativo que exima de la responsabilidad”.

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, señala:

“4.1. Soportes de contabilidad

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

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

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

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

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

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

CONCLUSIONES

Cuando se efectúa una investigación disciplinaria por la pérdida o faltante de recursos de la entidad contable pública, el procedimiento a realizar es el siguiente:

En el momento que la entidad contable pública conozca de la pérdida o faltante de activos, adicional a las gestiones administrativas relacionadas con la reclamación ante la compañía aseguradora y la puesta en conocimiento a los organismos o instancias competentes, contablemente se debe proceder a realizar la baja en cuentas de los activos faltantes con un débito a la subcuenta 589017-Pérdidas en siniestros, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y un crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta que represente los bienes o recursos faltantes.

De manera simultánea, se revelará la investigación disciplinaria, mediante un débito en la subcuenta 836101-Internas o 836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO, dependiendo si se trata de una investigación disciplinaria interna o llevada a cabo por una entidad distinta, y un crédito en la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), por el valor que mejor represente la multa que se impondría a cargo del disciplinado.

Una vez en firme el fallo definitivo del proceso disciplinario, deberán cancelarse las cuentas de control y si se impuso una multa esta se deberá reconocer como una cuenta por cobrar con un débito en la subcuenta 131102- Multas y sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411002-Multas y sanciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Ahora bien, respecto a su inquietud relativa a los soportes contables, es preciso señalar que la CGN no establece de forma concreta qué soportes se deben establecer para los distintos hechos económicos que se pueden presentar en la entidad, por cuanto esto corresponde a la misma, teniendo en cuenta que los soportes de contabilidad de origen interno deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó.

Por lo anterior, tanto la baja en cuentas del activo faltante, como la revelación del proceso disciplinario deben realizarse de la forma prevista, con independencia de que el soporte documental establecido por la entidad sea el mismo.

Respecto a las precisiones relativas al proceso disciplinario establecidas en su solicitud, es necesario señalar que actualmente la CGN se encuentra analizando la pertinencia de expedir un procedimiento contable donde se establezcan los registros que deben realizarse cuando se presenta la pérdida o faltante de activos, y su respectiva modificación al Catálogo General de Cuentas.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20221100000921 del 24-01-2022

20221100000971 del 25-01-2022

20221100003371 del 14-02-2022

1.2 NORMAS

1.2.1 INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

CONCEPTO No. 20221100030681 DEL 13-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inversiones en administración de liquidez Cuentas por cobrar Inversiones en controladas Inversiones en asociadas Inventarios Propiedades, planta y equipo Propiedades de inversión Cuentas por pagar Provisiones Pasivos contingentes Activos contingentes Ingresos de transacciones con contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los bienes en proceso de extinción de dominio y enajenación temprana Reconocimiento contable del convenio interadministrativo entre la Sociedad de Activos Especiales y la Fuerza Aérea Colombiana Uso de las cuentas 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR Reconocimiento de las reparaciones, obras y mantenimientos

Doctor

JUAN CARLOS GONZÁLEZ TRUJILLO

Coordinador de Gestión – Supervisor proceso Auditor

Contraloría Delegada para el Sector Justicia

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su solicitud, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010015742 del 29 de marzo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En el trámite de la Auditoría Financiera que actualmente adelanta la Contraloría General de la República a la Sociedad de Activos Especiales – SAE S.A.S Nit 900.265.408-3, y al Fondo para la

Rehabilitación, Inversión Social y Lucha Contra el Crimen Organizado (FRISCO) Nit 900.762.506-9; se hace necesario que se emita concepto sobre el tratamiento contable y el cumplimiento de la Política Contable establecida por la entidad sobre los siguientes hechos económicos: previo lo siguiente: (Sic) “El FONDO PARA LA REHABILITACION, INVERSION 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 S.A.S” sociedad de economía mixta de la orden nacional autorizada por la ley, de naturaleza única y sometida al régimen del derecho privado”.

Mediante Resolución 533 de octubre de 2015, y sus modificaciones, incorporando en el régimen de contabilidad pública el marco normativo aplicable a las Entidades de Gobierno, la Contaduría General de la Nación clasificó al fondo FRISCO como una entidad sujeta al ámbito de aplicación de dicha resolución, con el código 923272071.

Teniendo en cuenta la reunión de mesa de trabajo llevada a cabo el día 24 de marzo del 2022, solicitamos lo siguiente:

1. Sobre la enajenación temprana de los bienes extintos y en proceso de extinción de dominio se solicita concepto sobre las siguientes preguntas:

a. Reconocimiento contable de la Enajenación temprano (venta) de las tipologías- clasificación de activos (Bienes inmuebles, bienes muebles y activos Sociales - Sociedades) extintos.

b. Reconocimiento contable de la Enajenación temprano (venta) de las tipologías de activos (Bienes inmuebles, bienes muebles y activos Sociales (sociedades) en proceso de extinción.

c. ¿En qué momento debe reconocerse la venta o enajenación temprana de los activos extintos o en proceso de extinción?

d. Reconocimiento contable de la reserva técnica para los bienes en proceso de extinción de dominio con base en los dineros de los recursos provenientes de las ventas (enajenación temprana); ¿debe realizarse sobre el total de la venta o de acuerdo con el ingreso de los pagos (flujo de efectivo)?

e. ¿Para los bienes en Proceso de extinción, se debe provisionar en el pasivo contingente en el momento de devolución de estos bienes que están en proceso de extinción; ¿Debe realizarse una provisión en la subcuenta 279014 provisiones diversas- provisión por venta de bienes inmuebles?

2. La entidad tiene suscrito convenio interadministrativo con el objeto de: “Aunar y coordinar esfuerzos técnicos, humanos, financieros, tecnológicos y logísticos entre la Sociedad de Activos Especiales y la Fuerza Aérea Colombiana para la captura, procesamiento y análisis de información espacial que fortalezca las capacidades misionales de las partes” La SAE S.A.S., gira como aporte \$700.000.000 del Fondo cuenta a la FAC. La FAC aporta en especie \$150.000.000 representado en los costos asociados a sus obligaciones (actividades).

Se solicita concepto sobre el reconocimiento del manejo del citado convenio. Se adjunta: Convenio y acta de inicio.

3. Concepto normativo para reconocer la subcuenta 240101 Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales de los hechos económicos de la contratación con proveedores de bienes y servicios. ¿Cuándo se reconocen en la cuenta 2490 Otras cuentas por pagar?

4. La entidad reconoce la contratación de ROM ¿Reparaciones, obras y mantenimientos? en la cuenta 249055 Servicios; cual es la norma que regula el reconocimiento, cuando se está frente a tres (3) hechos económicos diferentes.

5. El fondo cuenta FRISCO, tiene bienes inmuebles extintos y en proceso de extinción en Estado “DESOCUPADOS”, sin generar productividad.

a. ¿Qué norma contable del marco normativo aplica a estos bienes inmuebles improductivos?

b. ¿Con que periodicidad se debe hacer la medición y evaluar la situación de estos inmuebles que se encuentran “DESOCUPADOS”? Cuanto tiempo tienen para ser retirarlos de la subcuenta 151098 Inventarios-Bienes declarados a favor de la Nación.

c. ¿Cuál es el reconocimiento de estos hechos económicos, tanto para los bienes inmuebles extintos y para los que se encuentran en proceso de extinción de dominio?

6. Los ingresos por la productividad de los bienes en proceso de extinción de las diferentes tipologías (inmuebles, muebles, sociedades) por concepto de ventas, rendimientos financieros, utilidades de sociedades, recaudos por arrendamientos, venta de muebles, entre otros conceptos:

a. ¿Se reconocen un crédito en la subcuenta 290201 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION?

b. ¿Los gastos erogaciones con cargo a estos bienes en proceso de extinción de dominio, se reconoce un Debito en la subcuenta 290201?

7. El cobro de cartera de terceros por facturación, el recaudo favor de terceros por ventas activos sociales (sociedades e inmuebles de las sociedades) en Proceso de extinción de dominio, ¿deben reconocerse en la subcuenta 240706 Recursos a favor de terceros- Cobro cartera de terceros?”

El 24 de marzo de 2022 se llevó a cabo una mesa de trabajo entre el equipo auditor de la CGR y el equipo de trabajo de la CGN, donde las contadoras auditoras expusieron los hechos económicos evidenciados en la auditoria financiera a las cifras a 31 de diciembre de 2021 presentadas por la SAE en la contabilidad del Frisco y los interrogantes de índole contable que sobre los mismos se les habían presentado. En dicha reunión se acordó que la CGR elevaría consulta en la que se ampliaría el contexto expuesto, por lo cual surge esta solicitud de concepto.

CONSIDERACIONES

I. Consideraciones relacionadas con la normativa sobre extinción de dominio y la enajenación temprana

Los artículos 90, 91, 92 y 93 de la Ley 1708 de 2014, por medio de la cual se expide el Código de Extinción de Dominio, indican:

“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 los artículos 22 de la Ley 1849 de 2017 y 91 de la Ley 2197 de 2022 -corregido por el artículo 26 del Decreto 207 de 2022> 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, en un cinco por ciento (5%) para la Defensoría del Pueblo para el fortalecimiento de la defensa pública en los procesos de extinción de dominio y el treinta y cinco por ciento (35%) restante para el Gobierno nacional, quien reglamentará la distribución de este último porcentaje, destinando una parte a infraestructura penitenciaria y carcelaria.

(...)

ARTÍCULO 92. Mecanismos para facilitar la administración de bienes. Los bienes con extinción de dominio y afectados con medidas cautelares dentro del proceso de extinción de dominio podrán ser administrados utilizando, de forma individual o concurrente, alguno de los siguientes mecanismos:

1. Enajenación.
2. Contratación.
3. Destinación provisional.
4. Depósito provisional.
5. Destrucción o chatarrización.

6. Donación entre entidades públicas.

(...)

PARÁGRAFO 4º. <Parágrafo adicionado por el artículo 72 de la Ley 1955 de 2019> Cuando el administrador del FRISCO emplee la enajenación temprana podrá expedir acto administrativo que servirá de título traslativo de dominio del bien a favor del FRISCO y tendrá las mismas consecuencias fijadas en el artículo 18 de la Ley 793 de 2002.

(...)

ARTÍCULO 93. Enajenación temprana, chatarrización, demolición y destrucción. <Artículo modificado por los artículos 24 de la Ley 1849 de 2017 y 52 de la Ley 2197 de 2022 -corregido por el artículo 27 del Decreto 207 de 2022> El administrador del FRISCO, previa aprobación de un Comité conformado por un representante de la Presidencia de la República, un representante del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y un representante del Ministerio de Justicia y del Derecho y la Sociedad de Activos Especiales SAS en su calidad de Secretaría Técnica, deberá enajenar, destruir, demoler o chatarrizar tempranamente los bienes con medidas cautelares dentro del proceso de extinción de dominio cuando se presente alguna de las siguientes circunstancias:

1. Sea necesario u obligatorio dada su naturaleza.
2. Representen un peligro para el medio ambiente.
3. Amenacen ruina, pérdida o deterioro.
4. Su administración o custodia ocasionen, de acuerdo con un análisis de costo-beneficio, perjuicios o gastos desproporcionados a su valor o administración.
5. Muebles sujetos a registro, de género, fungibles, consumibles, perecederos o los semovientes.
6. Los que sean materia de expropiación por utilidad pública, o servidumbre.
7. Aquellos bienes cuya ubicación geográfica o condiciones de seguridad implique la imposibilidad de su administración. Bienes que el FRISCO tenga en administración por cinco (5) años o más, contados a partir de su recibo material o su ingreso al sistema de información de la Sociedad de Activos Especiales (SAE), S.A.S., el administrador del FRISCO podrá aplicar esta causal sin acudir al comité de que trata el primer inciso del presente artículo.
8. La enajenación se realizará mediante subasta pública o sobre cerrado, directamente o a través de terceras personas, observando los principios del artículo 209 de la Constitución Política.
- 9) Los dineros producto de la enajenación temprana y de los recursos que generen los bienes productivos en proceso de extinción de dominio, ingresarán al FRISCO y se destinarán bajo los lineamientos del artículo 91 de la presente ley. Para efectos de la aplicación del presente artículo el

administrador del FRISCO constituirá una reserva técnica del treinta por ciento (30%) con los dineros producto de la enajenación temprana y los recursos que generan los bienes productivos en proceso de extinción de dominio, destinada a cumplir las órdenes judiciales de devolución de los bienes, tanto de los afectados actualmente como de los que se llegaren a afectar en procesos de extinción de dominio.

(...)

PARÁGRAFO 2º. El administrador del FRISCO, podrá enajenar tempranamente las acciones, cuotas partes, cuotas sociales, derechos fiduciarios o derechos de participación societaria en cualquier tipo de sociedad comercial, establecimientos de comercio y/o cualquier persona jurídica. Los dineros producto de la enajenación temprana y de los recursos que generen los activos productivos en proceso de extinción de dominio, ingresarán al Frisco y se destinarán bajo los lineamientos del artículo 91 de la presente ley. En este caso, el administrador del Frisco constituirá una reserva técnica del cincuenta por ciento (50%) con los dineros producto de la enajenación temprana. El Administrador del FRISCO debe proceder a realizar la enajenación de la sociedad o el establecimiento de comercio, bien sea directamente o por intermedio del tercero especializado que realizó la valoración y la estructuración del proceso de venta”. (Subrayado fuera de texto)

II. Consideraciones relacionadas con el convenio interadministrativo suscrito entre la Sociedad de Activos Especiales S.A.S. y el Ministerio de Defensa Nacional – Fuerza Aérea Colombiana

Convenio interadministrativo de cooperación No. 102 de 2021 suscrito entre la Sociedad de Activos Especiales S.A.S. y el Ministerio de Defensa Nacional – Fuerza Aérea Colombiana, establece:

“CLÁUSULA PRIMERA. – OBJETO: Aunar y coordinar esfuerzos técnicos, humanos, financieros, tecnológicos y logísticos entre la SOCIEDAD DE ACTIVOS ESPECIALES y la FUERZA AÉREA COLOMBIANA para la captura, procesamiento y análisis de información especial, que fortalezca las capacidades misionales de las partes.

CLÁUSULA SEGUNDA. – ALCANCE DEL OBJETO: Para el desarrollo de la colaboración las partes realizarán las siguientes actividades principales en virtud del presente convenio:

La FAC adelantará las siguientes actividades para LA SAE:

1. Tomar imágenes de áreas priorizadas por LA SAE, a través de la utilización de los equipos aerofotografía y demás sensores remotos con los que cuenta LA FAC y las tecnologías que se requieran para este fin.
2. Procesar, analizar y entregar las imágenes de las áreas de estudio definidas por LA SAE y LA FAC, en los formatos y con los detalles definidos por el supervisor del convenio para tal fin.
3. Buscar, identificar y entregar las imágenes de archivo que se encuentren disponibles y sean requeridas por LA SAE.

4. La toma de imágenes nuevas se realizará siempre y cuando las condiciones meteorológicas y de vuelo lo permitan.
5. Fortalecer la capacidad técnica, la disponibilidad de los equipos y de su personal.
6. El entregable debe contar con la descripción de los objetos dentro de la imagen con base a la fotointerpretación del analista, se debe discriminar las áreas de cada uno de los objetos que se logre identificar dentro de la imagen (cuerpos de agua, construcciones, áreas con presencia de vegetación), en cuanto a las construcciones definir el área de las mismas. Dentro de los entregables se debe tener en cuenta los datos sin nivel de procesamiento, los cuales puedan ser utilizados para generar datos nuevamente en caso de que sea necesario.

LA SAE adelantará las siguientes actividades:

1. Fortalecerá el control y administración de los bienes bajo su responsabilidad.
2. Efectuará los requerimientos observando criterios de planeación y priorización y eficacia.
3. Realizará el aporte de los recursos necesarios para apoyar a LA FAC a cubrir los costos asociados con el apoyo a sus capacidades para el cumplimiento del objeto del convenio.

(...)

CLÁUSULA SÉPTIMA. – APORTES DE LAS PARTES: (...)

A. LA SAE aportará (...) Los aportes se invertirán por parte de LA FAC en las necesidades relacionadas las capacidades de la FAC. Dichos recursos serán incorporados en el presupuesto del Fondo Interno de la FAC para su ejecución en la vigencia 2021-2022.

B. LA FAC, realizará aportes en especie (...) representados en los costos asociados con los equipos aeronáuticos, soporte técnico y el personal especializado, para la entrega de un mapa con imágenes en archivo de acuerdo con las coordenadas solicitadas por LA SAE.

CLÁUSULA OCTAVA. – FORMA DE DESEMBOLSO DE LOS APORTES:

A. LA SAE desembolsará los recursos de su aporte de la siguiente manera:

a. Desembolso de recursos por la suma de SETECIENTOS MILLONES DE PESOS (\$700.000.000,00) moneda legal vigente incluido IVA, una vez se suscriba el Acta de Inicio del Convenio interadministrativo por los supervisores del convenio.

(...)

B. LA FAC entregará su aporte en especie: Un mapa con imágenes en archivo de acuerdo a las coordenadas solicitadas por LA SAE, cada punto se entregará con toma con una resolución de píxel

de mínimo 40 centímetros, en formato “Tiff”. PARAGRAFO CUARTO: Para efectos del reporte de Operaciones Recíprocas ante la Contaduría General de la Nación, el desembolso de los recursos realizado por la SAE será registrado en los estados financiero del Fondo para la Rehabilitación e Inversión Social y Lucha Contra el Crimen Organizado – FRISCO, como un gasto del período”.

III. Consideraciones relacionadas con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno

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, especialmente la modificación realizada por la Resolución 211 de 2021, señalan:

“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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

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

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

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

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado (...)

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.

(...)

14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

14.1. Reconocimiento

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

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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 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.

(...)

2.1.1. 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;

e) los costos en los que se haya incurrido, en relación con la transacción, pueden medirse con fiabilidad". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

I. TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS BIENES EXTINTOS, Y DE LOS BIENES EN PROCESO DE EXTINCIÓN DE DOMINIO Y SU ENAJENACIÓN TEMPRANA

Los bienes incautados que se encuentran en proceso de extinción de dominio no cumplen los criterios de reconocimiento de activo, esto es, no son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y no se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, por lo que, no se incorporan a la información financiera de la entidad. Estos bienes se registrarán en cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8130-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS y un crédito en la subcuenta 890513-Bienes aprehendidos o incautados de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR), hasta tanto se culmine el proceso de extinción de dominio y se defina su situación jurídica y destinación.

Si al finalizar el proceso jurídico, la entidad debe realizar la devolución de los bienes o derechos en proceso de extinción de dominio a sus propietarios, con la entrega cancelará el registro contable en las cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 890513-Bienes aprehendidos o incautados de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda a la clase de activo vendido de la cuenta 8130-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS.

Por su parte, si los bienes se declaran a favor de la Nación, se incorporarán como activo en la clasificación que corresponda a la naturaleza del bien afectando la subcuenta 442809-Bienes declarados a favor de la Nación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Simultáneamente, cancelará el registro contable en las cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 890513-Bienes aprehendidos o incautados de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda a la clase de activo vendido de la cuenta 8130-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS.

La entidad clasificará los bienes extintos en: a) inventarios, si se tiene la intención de comercializarlos en el curso normal de la operación o distribuirlos en forma gratuita; b) propiedades, planta y equipo, si serán utilizados para fines administrativos u operativos y no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias y se prevé usar durante más de 12 meses; c) propiedades de inversión, si corresponde a bienes inmuebles que se tienen con el objetivo principal de generar rentas en condiciones de mercado; o d) inversiones cuando corresponda a acciones, cuotas partes, cuotas sociales o derechos de participación societaria en cualquier tipo de sociedad comercial, establecimientos de comercio y/o cualquier persona jurídica. Ahora bien, los bienes muebles e inmuebles sobre los cuales no se haya definido su destinación y, por ende, sean considerados sin destinación específica se clasificarán como propiedades, planta y equipo.

Por lo anterior, una vez incorporados los bienes a la información financiera, la entidad aplicará los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación atendiendo lo dispuesto en cada una de las normas aplicables acorde a la clasificación realizada por su uso y destinación.

PREGUNTA 1. Reconocimiento contable de la enajenación temprana

a. Enajenación de activos extintos

De acuerdo con el artículo 93 de la Ley 1708 de 2014, modificado por el artículo 24 de la Ley 1849 de 2017, la enajenación temprana es un mecanismo de administración que faculta al administrador del Frisco para vender, chatarrizar, demoler y destruir los bienes antes que la autoridad judicial resuelva su situación jurídica, siempre y cuando cumpla con una de las circunstancias establecidas en la Ley y previa autorización del comité.

Por lo anterior, no es correcto hablar de enajenación temprana de activos extintos, puesto que la enajenación temprana se da cuando se venden anticipadamente bienes sobre los cuales no se ha definido su situación jurídica y se encuentran en proceso de extinción de dominio.

En consecuencia, cuando los bienes sean declarados a favor de la Nación e incorporados en la información financiera de la entidad, se efectuará el reconocimiento de su enajenación de conformidad a alguna de las siguientes opciones:

- Si el bien se incorporó como inventario, se registrará su enajenación mediante un débito en la subcuenta 131606-Bienes comercializados de la cuenta 1316-VENTA DE BIENES y un crédito en la subcuenta 421098-Bienes declarados a favor de la Nación de la cuenta 4210-BIENES COMERCIALIZADOS. Simultáneamente, se reconocerá la salida del inventario mediante un débito en la subcuenta 621098-Bienes declarados a favor de la Nación de la cuenta 6210-BIENES COMERCIALIZADOS y en la subcuenta y cuenta que corresponda al deterioro acumulado, cuando sea el caso, y un crédito en la subcuenta 151098-Bienes declarados a favor de la Nación de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

- Si se clasificó como propiedades, planta y equipo o propiedades de inversión y con posterioridad se aprueba su venta, este hecho económico se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 138416-Enajenación de activos de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y en las subcuentas y cuentas que correspondan a la depreciación acumulada y al deterioro acumulado, cuando sea el caso, y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1951-PROPIEDADES DE INVERSIÓN. La diferencia que existiese se reconocerá en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

- Si corresponde a acciones, cuotas partes, cuotas sociales o derechos de participación societaria en cualquier tipo de sociedad comercial, establecimientos de comercio y/o cualquier persona jurídica, la venta se reconocerá mediante un débito en la subcuenta 138416-Enajenación de activos de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y en la subcuenta y cuenta que corresponda al deterioro acumulado, cuando sea el caso, y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS. Adicionalmente, se debitará o acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 31-PATRIMONIO DE LAS ENTIDADES DE GOBIERNO, por el valor de las ganancias o pérdidas generadas en la medición posterior de la inversión.

La diferencia que se presente por la venta de inversiones se reconocerá como ingreso en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4802-FINANCIEROS o en la subcuenta 480832- Ganancia por baja en cuentas de inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o como gasto en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5804-FINANCIEROS o en la subcuenta 589020-Pérdida por baja en cuentas de inversiones en controladas, asociadas o negocios conjuntos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

b. Enajenación temprana de los bienes en proceso de extinción

En el entendido que los recursos provenientes de la enajenación temprana se utilizarán a favor de la Nación de conformidad con lo establecido en el artículo 91 de la Ley 1708 de 2014, modificado por el artículo 22 de la Ley 1849 de 2017 y el artículo 50 de la Ley 2197 de 2022, y que cuando el administrador del Frisco emplee la enajenación temprana podrá expedir acto administrativo que servirá de título traslativo de dominio del bien a favor del Frisco, según establece el párrafo 4 del artículo 92 de la Ley 1708 de 2014, adicionado por el artículo 72 de la Ley 1955 de 2019, cuando el Comité apruebe la enajenación temprana de los bienes (bienes inmuebles, bienes muebles y activos sociales) en proceso de extinción la entidad incorporará el activo como inventario e ingreso mediante un débito en la subcuenta 151090-Otras mercancías en existencia de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y un crédito en la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Simultáneamente, retirará los bienes de las cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 890513-Bienes aprehendidos o incautados de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda a la clase de activo vendido de la cuenta 8130-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS.

Cuando se efectuó la enajenación de estos bienes se debitará la subcuenta 131606-Bienes comercializados de la cuenta 1316-VENTA DE BIENES y se acreditará la subcuenta 421090-Otros bienes comercializados de la cuenta 4210-BIENES COMERCIALIZADOS. Simultáneamente, se reconocerá la salida del inventario mediante un débito en la subcuenta 621090-Otros bienes comercializados de la cuenta 6210-BIENES COMERCIALIZADOS y en la subcuenta y cuenta que corresponda al deterioro acumulado, cuando sea el caso, y un crédito en la subcuenta 151090-Otros bienes comercializados de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

c. Reconocimiento de la venta o enajenación temprana de los activos extintos o en proceso de extinción

De conformidad con en el numeral 2.1.1. Ingresos por venta de bienes de la Norma de transacciones con contraprestación, la entidad deberá tener en cuenta que los ingresos por 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 servicios asociados con la transacción; y e) los costos en los que se haya incurrido, en relación con la transacción, pueden medirse con fiabilidad.

En consecuencia, el reconocimiento de los ingresos no está atado a la recepción del efectivo o equivalente al efectivo, razón por la cual, cuando se cumplan las condiciones mencionadas en el párrafo anterior, la entidad procederá con el reconocimiento contable de los ingresos por la venta de los bienes en proceso de extinción o declarados a favor de la Nación.

Así mismo, es importante señalar que la medición de los ingresos y el derecho por la venta de bienes corresponde al valor de mercado de la contraprestación recibida o por recibir, una vez deducidas las rebajas o descuentos.

d. Reconocimiento contable de la reserva técnica para los bienes en proceso de extinción de dominio, que han sido enajenados tempranamente o de los recursos provenientes de su productividad

Respecto a la reserva técnica ordenada por la Ley 1708 del 2014, se configuran dos escenarios a saber:

i) Constitución de un fondo líquido, equivalente al 30% de los dineros producto de la enajenación temprana y de los recursos que generan los bienes productivos en proceso de extinción de dominio, y del 50% por los dineros producto de la enajenación temprana de las acciones, cuotas partes, cuotas sociales, derechos fiduciarios o derechos de participación societaria en cualquier tipo de sociedad comercial, establecimientos de comercio y/o cualquier persona jurídica.

Para constituir el fondo líquido de los recursos, la entidad deberá definir las características y condiciones de este, a efectos de determinar la cuenta del activo donde quedarán registrados tales recursos, bien sea como efectivo y equivalentes al efectivo, inversiones u otros.

ii) Reconocimiento contable de las eventuales devoluciones de recursos por la enajenación temprana de bienes en proceso de extinción de dominio o por la devolución de los recursos recibidos por la productividad de los bienes administrados

Dado que el objetivo de la reserva técnica es cumplir las órdenes judiciales de devolución de los bienes, tanto de los afectados actualmente como de los que se llegaren a afectar en procesos de extinción de dominio, la entidad deberá evaluar la probabilidad de tener que realizar la devolución de los recursos por la enajenación temprana de los bienes en proceso de extinción de dominio o la devolución de los recursos por la productividad de los bienes administrados, para lo cual, utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Cuando la entidad establezca que la obligación es remota, esto es, que la probabilidad de tener que devolver los recursos por la enajenación temprana de los bienes en proceso de extinción de dominio o los recursos por la productividad de los bienes administrados es prácticamente nula, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la entidad.

Cuando se establezca que la obligación de devolver los recursos es posible, esto es, que la probabilidad de tener que devolver los recursos por la enajenación temprana de los bienes en proceso de extinción de dominio o los recursos por la productividad de los bienes administrados es menor que la probabilidad de no tener que hacerlo, la entidad registrará un pasivo contingente debitando la subcuenta 990515-Bienes aprehendidos o incautados de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 9130-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS, por el valor que posiblemente deba reintegrar.

Cuando se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de tener que devolver los recursos por la enajenación temprana de los bienes en proceso de extinción de dominio o los recursos por la productividad de los bienes administrados es más alta que la probabilidad de no hacerlo, la entidad registrará una provisión debitando la subcuenta 537301-Devolución de bienes aprehendidos o incautados de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta 279014-Devolución de bienes aprehendidos o incautados de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, por el valor que probablemente deba reintegrar.

Si al finalizar el proceso jurídico, la entidad debe devolver los recursos por la enajenación temprana de los bienes en proceso de extinción de dominio o los recursos por la productividad de los bienes administrados, reconocerá la obligación mediante un débito en la subcuenta 279014-Devolución de bienes aprehendidos o incautados de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, cancelando la provisión, o en la subcuenta 589012-Sentencias de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, si no había constituido la provisión o si esta es insuficiente, y un crédito en la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

Si no había constituido la provisión, pero si un pasivo contingente por considerarse una obligación posible, la entidad cancelará el registro en cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9130-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS y un crédito en la subcuenta 990515-Bienes aprehendidos o incautados de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

Si, por el contrario, no hay lugar a devolver los recursos, la entidad cancelará la provisión mediante un débito en la subcuenta 279014-Devolución de bienes aprehendidos o incautados de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta 537301-Devolución de bienes aprehendidos o incautados de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS, si 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.

Por su parte, si había constituido un pasivo contingente, con la declaración de los bienes a favor de la Nación la entidad cancelará el registro en cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 9130-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS y un crédito en la subcuenta 990515-Bienes aprehendidos o incautados de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

e. No se debe reconocer una provisión o un pasivo contingente por la eventual devolución de los bienes incautados

Los bienes en proceso de extinción de dominio, diferentes a los de enajenación temprana, se registran en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8130-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS y permanecerán allí hasta tanto se culmine el proceso de extinción de dominio, se defina su situación jurídica o se autorice su enajenación temprana. Por lo tanto, no se reconocerá una provisión ni un pasivo contingente por la probabilidad de reintegro de dichos bienes en la situación financiera de la entidad.

PREGUNTA 5. Bienes inmuebles extintos y en proceso de extinción en estado “DESOCUPADOS”, sin generar productividad.

Los bienes inmuebles incautados por la entidad que se encuentran en proceso de extinción de dominio permanecerán en cuentas de orden hasta tanto culmine el proceso jurídico. El uso o destinación de dichos bienes está a cargo del administrador del Frisco, y corresponde a este realizar un debido control y seguimiento de estos.

Sobre los bienes inmuebles declarados a favor de la Nación incorporados a la situación financiera de la entidad como activo que se encuentren en estado “desocupados” se mantendrán en la clasificación dada según su uso y destinación prevista. Por lo que aplicará lo dispuesto a medición, presentación y revelación que señale la norma que corresponda respecto a dicha clasificación.

Por su parte, los bienes clasificados como propiedades, planta y equipo que, por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de sus actividades se reconocen en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, y aplicará los lineamientos descritos en la Norma de propiedad, planta y equipo.

La CGN no ha definido un tiempo o plazo de permanencia en la información financiera de los activos en estado “desocupados”. La baja en cuentas de los activos procede cuando estos dejan de cumplir los criterios de reconocimiento.

PREGUNTA 6. Reconocimiento contable de los ingresos por la productividad de los bienes en proceso de extinción

Dado que el artículo 91 de la Ley 1708 de 2014, modificado por el artículo 22 de la Ley 1849 de 2017, establece que los recursos provenientes de la productividad de los bienes administrados se utilizarán a favor del Estado, los recursos por concepto de rendimientos financieros, arrendamientos y otros generados por el uso de los bienes y derechos en proceso de extinción, se reconocerán como ingreso del Frisco en la subcuenta 4428-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS contra su respectivo derecho en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Las erogaciones asociadas al mantenimiento, conservación y administración de los bienes en proceso de extinción de dominio que se encuentran a cargo a la entidad, se reconocen como gasto en la subcuenta y cuenta que corresponda a la naturaleza de la erogación en la clase 5-GASTOS.

PREGUNTA 7. Cobro de cartera por la venta de bienes en proceso de extinción de dominio o extintos

Con independencia de las modalidades de pago manejadas por la SAE para el recaudo de los derechos por la venta de los bienes en proceso de extinción o extintos, el valor de la cuenta por cobrar se presentará en la subcuenta 131606-Bienes comercializados de la cuenta 1316-VENTA DE BIENES.

En la medida que se vaya recaudando el derecho, cancelará la cuenta por cobrar reconociendo un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 131606-Bienes comercializados de la cuenta 1316-VENTA DE BIENES.

La entidad deberá efectuar las gestiones administrativas y legales respectivas al debido seguimiento y recaudo de los derechos.

II. TRATAMIENTO CONTABLE DE CONVENIOS INTERADMINISTRATIVOS

PREGUNTA 2. Reconocimiento contable del convenio interadministrativo entre la Sociedad de Activos Especiales y la Fuerza Aérea Colombiana

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 el tratamiento contable del Convenio Interadministrativo de Cooperación N° 102 de 2021, en los siguientes términos:

Si bien la intención del convenio es aunar y coordinar esfuerzos para fortalecer las capacidades misionales de las partes, en esencia, la FAC presta el servicio de captura, procesamiento y almacenamiento de imágenes digitales en las áreas de estudio requeridos por la SAE, obrando por cuenta propia y bajo su riesgo. Razón por la cual, para reconocer los hechos económicos derivados

del cumplimiento de los compromisos adquiridos en ejecución del convenio la SAE seguirá el procedimiento descrito a continuación:

a. Giro de los recursos por parte de la SAE a la FAC

Una vez se suscriba el acta de inicio del convenio y la SAE realice el desembolso de los recursos reconocerá en la contabilidad del FRISCO un débito en la subcuenta 190514-Bienes y servicios de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

b. Reconocimiento del gasto

La SAE amortizará la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO hasta tanto se realicen las entregas por parte de la FAC, mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 5-GASTO y un crédito en la subcuenta 190514-Bienes y servicios de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO. La amortización se realizará en la medida que se vaya ejecutando el convenio, lo cual podría ser por número de entregas o de forma periódica de conformidad a lo pactado por las entidades.

III. DESCRIPCIÓN DE CUENTA CONTABLES

PREGUNTA 3. Uso de las cuentas 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR

El Catálogo General de Cuentas para las Entidades de Gobierno indica que la cuenta 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.

Por su parte, la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad, en desarrollo de sus actividades, diferentes a las enunciadas en las cuentas anteriores.

En consecuencia, la entidad usará la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES para el reconocimiento de las obligaciones por concepto de adquisición de bienes o servicios que surjan del desarrollo de sus actividades. Cuando surjan obligaciones por hechos económicos diferentes a la adquisición de bienes y servicios y su naturaleza no se pueda clasificar en ninguna de las subcuentas y cuentas contenidas en el grupo 24-CUENTAS POR PAGAR se registrarán en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

IV. TRATAMIENTO CONTABLE DE REPARACIONES, OBRAS Y MANTENIMIENTOS

PREGUNTA 4. Reconocimiento contable de las reparaciones, obras y mantenimientos

La Norma de Propiedades, planta y equipo señala que 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, por lo que se reconocerán como un mayor valor del activo.

Las reparaciones al ser erogaciones que incurre la entidad con el fin de recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa, se reconocerán como gasto en el resultado del periodo. Lo mismo ocurre con el mantenimiento, estas erogaciones se llevan al gasto toda vez que su finalidad es conservar la capacidad normal de uso del activo.

Así las cosas, por tratarse de conceptos diferentes corresponde a la entidad identificar cada uno de ellos y realizar el registro contable en la cuenta del activo o gasto correspondiente, contra la contrapartida que corresponda a la naturaleza de estos.

CONCEPTO No. 20221100043581 DEL 13-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inversiones de administración de liquidez
	SUBTEMA	Reconocimiento de pérdidas por deterioro

Doctora
 MARÍA VICTORIA RAMÍREZ RANGEL
 Profesional Universitario Contador
 Instituto Municipal de Empleo y Fomento Empresarial 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° 20220010019762 del 26 de abril de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Instituto Municipal de empleo y fomento empresarial del Municipio de Bucaramanga (...) posee 588.777 acciones suscritas y pagadas con Metrolínea S.A., cuyo valor nominal es de \$1.000 cada una, las cuales corresponden a 176.633 acciones con derecho pleno y 412.144 acciones con usufructo de la Nación. Con una participación del 4,6%.

Metrolínea S.A. por el resultado del ejercicio vigencia 2020 entra en causal de disolución al generar una pérdida que disminuye el patrimonio por debajo del 50% del capital suscrito. Pero se debe tener en cuenta dos eventos que indican que Metrolínea S.A. no se encuentra en causal de disolución, de acuerdo a la información tomada de las notas a los estados financieros de Metrolínea S.A. con corte a diciembre de 2020:

El 09 de diciembre de 2020, la Superintendencia de Puertos y Transporte notificó la admisión en el proceso de reestructuración y recurriendo al artículo 18 de la Ley 550 se suspende el plazo para enervar esta causal.

El gobierno Nacional expide el 31 de diciembre de 2020 la Ley 2069, donde derogó expresamente la causal de disolución por pérdidas y la sustituye por una nueva causal de disolución 'por el no cumplimiento de la hipótesis de negocio en marcha al cierre del ejercicio'

Por lo anterior y teniendo en cuenta que el valor intrínseco de la acción de Metrolínea fue certificado con corte a diciembre de 2021 en (8.003,37), valor que al registrarse en los estados financieros de

Imebu impactaría drásticamente el resultado final, razón por la cual esperaremos concepto emitido por la CGN, para efectuar el registro respectivo, en los estados financieros”.

CONSIDERACIONES

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

“1. INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ

1.1. Reconocimiento

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

(...)

1.2. Clasificación

3. Las inversiones de administración de liquidez se clasificarán atendiendo la intención que tenga la entidad sobre la inversión, los flujos contractuales del instrumento y la disponibilidad del valor de mercado de 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

(...)

1.4.4. Inversiones clasificadas en la categoría de costo

50. Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones clasificadas en la categoría de costo se mantendrán al costo y serán objeto de estimación de deterioro.

51. El deterioro corresponderá a la diferencia entre el valor en libros de la inversión y el valor de la participación en el patrimonio de la entidad receptora, cuando este último sea menor. El deterioro se determinará al final del periodo contable y se reconocerá de forma separada, como un menor valor de la inversión, afectando el gasto en el resultado del periodo.

52. El deterioro podrá revertirse únicamente hasta el costo inicial de la inversión cuando el valor de la participación en el patrimonio de la 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.

(...)

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". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La inversión en administración de liquidez en Metrolínea S.A, clasificada en la categoría del costo, se medirá con posterioridad a su reconocimiento, al costo y será objeto de estimación del deterioro.

El deterioro corresponde a la diferencia entre el valor en libros de la inversión y el valor de su participación en el patrimonio de la entidad receptora, cuando este último sea menor; y su afectación se hará solo hasta el nivel en el cual el valor en libros de la inversión llegue a cero. En este punto la entidad dejará de reconocer pérdidas por deterioro. Posteriormente, el Instituto podrá reconocer la reversión de los importes deteriorados 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.

Por lo tanto, el Instituto Municipal de Empleo y Fomento Empresarial de Bucaramanga debió reconocer el deterioro de la inversión de administración de liquidez en la fecha en que conoció del deterioro de la inversión, independiente de la normativa legal asociada al mismo. En consecuencia, ha debido realizar la estimación del deterioro y reconocerlo como un menor valor de la inversión, afectando el gasto en el resultado del ejercicio.

Si la entidad no reconoció el deterioro en el periodo correspondiente, deberá corregir dicho error en las partidas del activo afectadas por el equívoco, y cualquier diferencia resultante se reconocerá en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, para efectos de presentación, si el error es clasificado como material se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error, de lo contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas contables a los estados financieros.

1.2.2 CUENTAS POR COBRAR

CONCEPTO No. 20221100002551 DEL 08-02-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los recursos recaudados por concepto de impuesto de alumbrado público.

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

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20211400066542 el 16 de diciembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…)

El Decreto 0119 de 2019 por medio del cual se compila y renumera el Estatuto Tributario del Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla establece respecto al Impuesto de servicio de Alumbrado Público que:

ARTÍCULO 102. Autorización legal. El impuesto al servicio de alumbrado público está autorizado por la Ley 97 de 1913 Artículo 1 literal d, y la Ley 84 de 1915 Artículo 1.

ARTÍCULO 103. Hecho generador. El hecho generador del impuesto es ser beneficiario del servicio de alumbrado público, como servicio conexo al servicio de energía eléctrica.

Mediante Acuerdo No. 020 de 2016 el Concejo de Barranquilla autorizó al Distrito la distribución del recaudo de la renta de alumbrado público de la siguiente manera:

%	Tercero
59%	Alumbrado Público de Barranquilla – APBAQ
41%	Agencia Distrital de Infraestructura de Barranquilla – ADI

De acuerdo con el convenio interadministrativo con APBAQ se establece que el Distrito no se podrá contabilizar como ingreso los recursos a girarle a esta Entidad (Clausula Primera del Convenio). Razón por la que actualmente, la Alcaldía está reconociendo como ingreso en la cuenta 410545 IMPUESTO SOBRE EL SERVICIO DE ALUMBRADO PUBLICO y en la cuenta por cobrar 130545 IMPUESTO SOBRE EL SERVICIO DE ALUMBRADO PUBLICO únicamente la porción correspondiente a la ADI, es decir el 41% de este impuesto, dicho valor se recauda en las cuentas del Distrito.

Del impuesto de alumbrado público se transfiere el 41% a la Agencia Distrital de Infraestructura ADI, de conformidad a lo establecido en el Artículo 17 literal f del Decreto Acordal No. 923 de 2016 (adjunto).

(...)

Por lo anterior, nos permitimos consultar lo siguiente: ¿Cómo deben ser reconocidos contablemente los recursos del impuesto al servicio de alumbrado público teniendo en cuenta lo antes expuesto y en que cuentas contables?”

CONSIDERACIONES

El artículo 1° de la Ley 97 de 1913, la cual da autorizaciones especiales a ciertos Concejos Municipales, indica:

“ARTÍCULO 1º.- El Concejo Municipal de la ciudad de Bogotá puede crear libremente los siguientes impuestos y contribuciones, además de los existentes hoy legalmente; organizar su cobro y darles el destino que juzgue más conveniente para atender a los servicios municipales, sin necesidad de previa autorización de la Asamblea Departamental: (...)

d. Impuesto sobre el servicio de alumbrado público. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Que mediante el literal A) del artículo 1° de la Ley 84 de 1915, la atribución conferida al Concejo de Bogotá por el artículo 1° de la Ley 97 de 1913 para crear el impuesto de alumbrado público, se extendió a los demás concejos municipales.

El artículo 350 de la Ley 1819 de 2016, “por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”, expresa:

“ARTÍCULO 350. Destinación. El impuesto de alumbrado público como actividad inherente al servicio de energía eléctrica se destina exclusivamente a la prestación, mejora, modernización y ampliación de la prestación del servicio de alumbrado público, incluyendo suministro, administración, operación, mantenimiento, expansión y desarrollo tecnológico asociado”. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el artículo 4° del Decreto 943 de 2018, “por el cual se modifica y adiciona la Sección 1, Capítulo 6 del Título III del Libro 2 del Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de

Minas y Energía, 1073 de 2015, relacionado con la prestación del servicio de alumbrado público”, señala:

“ARTÍCULO 4. Modifíquese el artículo 2.2.3.6.1.2 del Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía, 1073 de 2015, el cual quedará así: ARTÍCULO 2.2.3.6.1.2. Prestación del Servicio. Los municipios o distritos son los responsables de la prestación del servicio de alumbrado público, el cual podrán prestar de manera directa, o a través de empresas de servicios públicos domiciliarios u otros prestadores del servicio de alumbrado público que demuestren idoneidad en la prestación del mismo, con el fin de lograr un gasto financiero y energético responsable.

(...)

PARÁGRAFO 2. Los municipios o distritos tendrán la obligación de incluir en rubros presupuestales y cuentas contables, independientes, los costos de la prestación del servicio de alumbrado público y los ingresos obtenidos por el impuesto de alumbrado público, (...). (Subrayados fuera de texto)

El artículo 106 del Decreto 0119 de 2019, “por medio del cual se compila y renumera el Estatuto Tributario del Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla”, establece:

“ARTÍCULO 106. Responsables del recaudo. (...) Los responsables deberán declarar y pagar lo liquidado y pagado por los usuarios de servicio público domiciliario y no regulados, de forma mensual en los lugares y plazos que señale la Secretaría de Hacienda. El valor del impuesto se recaudará conjuntamente con el servicio de energía. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El artículo 4° del Acuerdo 020 de 2016, “por el cual se autoriza al alcalde de Barranquilla para la constitución de una sociedad de economía mixta por acciones para la prestación del servicio de alumbrado público en el Distrito de Barranquilla, que comprende la administración, operación, mantenimiento, modernización, reposición y expansión del sistema; la compra de energía eléctrica con destino a este sistema; y se dictan otras disposiciones”, indica:

“ARTÍCULO CUARTO: Autorizar al Alcalde Mayor del Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla, ceder con destino a la operación del sistema de alumbrado público, el Cincuenta y Nueve por ciento (59%) del total del recaudo por concepto del Impuesto de Alumbrado Público o la renta que lo sustituya, por el término de TREINTA (30) años, contados a partir del inicio de las operaciones de la Sociedad. (...)” (Subrayado fuera de texto)

El artículo 4° del Acuerdo 0021 de 2016, “por medio del cual se adicionan las facultades de modernización de la administración central y descentralizada por servicios otorgadas por el Acuerdo 017 de 2015”, considera:

“ARTÍCULO CUARTO. - Las Facultades Extraordinarias de que trata el presente Acuerdo podrán ser usadas por el Alcalde Distrital hasta el 31 de Diciembre de 2016 y se contarán a partir de la fecha que entre a regir el Acuerdo que adopte el Plan de Desarrollo en el año 2016”.

Así mismo, en el artículo 1° se acuerda que:

“ARTÍCULO PRIMERO: Autorizar al Alcalde Distrital para efectuar las modificaciones estructurales necesarias para la fijación del Patrimonio de las Entidades Descentralizadas del Orden Distrital a efectos de que estas cuenten con las rentas, ingresos, fondos bienes y recursos necesarios para asumir la debida Ejecución de las competencias que determine el proceso de Modernización Orgánica y Funcional, previsto en el Acuerdo 017 de 2015 (...)

PARÁGRAFO PRIMERO: Con el fin de atender las modificaciones previstas en el presente Artículo, el Alcalde Distrital queda Autorizado para realizar los ajustes presupuestales a que haya lugar, incluyendo las cesiones de rentas y los demás procedimientos contemplados por las normas aplicables para tal fin”. (Subrayados fuera de texto)

El Convenio Interadministrativo suscrito entre el Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla y la Sociedad de Economía Mixta Alumbrado Público de Barranquilla S.A.S, cuyo objeto es la cesión del 59% del impuesto de alumbrado público, por parte del Distrito a la Sociedad, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo cuarto del Acuerdo N° 020 de 2016, establece en las siguientes cláusulas:

“CLÁUSULA PRIMERA. -OBJETO: En virtud del presente convenio EL DISTRITO cede a LA SOCIEDAD, con destino a la operación del sistema de alumbrado público, el cincuenta y nueve (59%) del total del recaudo por concepto del Impuesto de Alumbrado Público o la renta que lo sustituya, por el término de treinta (30) años, contados a partir del inicio de las operaciones de la sociedad. En consecuencia, el porcentaje de dicha renta no se podrá considerar como ingreso del Distrito para ningún efecto legal, y se deberá excluir de los ingresos corrientes del Distrito por el término en que opere la presente cesión.

PARAGRAFO PRIMERO: No obstante la presente cesión, el Distrito seguirá manteniendo la potestad tributaria sobre el impuesto de alumbrado público.

(...)

CLAUSULA TERCERA: PROCEDIMIENTO PARA INSTRUMENTALIZAR LA CESIÓN DE LA RENTA. - (...)

1. EL DISTRITO, a través de la Secretaría de Hacienda Distrital – Gerencia de Gestión de Ingresos – realizará el recaudo de la renta de alumbrado público, conforme a los acuerdos y suscritos con las empresas prestadoras del respectivo servicio de energía domiciliaria en el Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla, quienes a su vez serán responsables de la liquidación, facturación y recaudo del impuesto del servicio de alumbrado público a los usuarios de acuerdo con el procedimiento y tarifas establecidas en el Estatuto Tributario Distrital.

2. Dentro de los diez (10) primeros días hábiles de cada mes, la Secretaria de Hacienda Distrital transferirá el 59% del valor consignado por concepto de impuesto de alumbrado público, en el vehículo financiero abierto para tal fin. Para estos efectos EL DISTRITO, impartirá una instrucción irrevocable de pago a favor de LA SOCIEDAD. (...)

CLÁUSULA SEPTIMA. - OBLIGACIONES DEL DISTRITO: EL DISTRITO se obliga a: (...) 2. Realizar la supervisión del presente convenio a través de la Secretaria de Hacienda Distrital. 3. Realizar la transferencia de los recursos que correspondan al 59% del recaudo del impuesto de alumbrado público, previo cumplimiento de las condiciones y procedimientos prescritos en el presente Convenio. (...)

CLÁUSULA OCTAVA. - OBLIGACIONES DE LA SOCIEDAD DE ALUMBRADO PUBLICO DE BARRANQUILLA SAS: (...) 4. Destinar la renta cedida en virtud de lo previsto en este convenio, a las finalidades contempladas en la ley, y en el Acuerdo N° 0020 de 2016 del Concejo distrital y las demás que consten en acuerdos celebrados entre las partes. 5. Cumplir las condiciones de prestación del servicio contempladas en la cláusula cuarta de este convenio (...). (Subrayados fuera de texto)

El artículo 17 del Decreto N° 0923 de 2016, “por medio del cual se reestructura el Fondo de Restauración, Obras e Inversiones Hídricas Distritales–Foro Hídrico de Barranquilla-, Establecimiento Público de Orden Distrital y se modifica su estructura orgánica, funcional y patrimonial”, dispone:

“ARTÍCULO 17. Patrimonio. El patrimonio de la ADI, estará constituido por: (...)

f. Los recursos provenientes del 41% del impuesto de alumbrado público, (...)” (Subrayado fuera de texto)

Respecto de la normativa contable, el Marco Conceptual incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 533 de 2015, y actualizado según la Resolución 167 de 2020, en el numeral 5. Principios de contabilidad pública y en el numeral 6.1.1. Activos, define:

“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. (...)

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.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Así mismo, las normas de Cuentas por cobrar e Ingresos de transacciones sin contraprestación, contenidas en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporadas al Régimen de Contabilidad Pública (RCP), mediante la Resolución 533 de 2015, y actualizadas según la Resolución 218 de 2020, indican 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.

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:

Según las disposiciones de las leyes 97 de 1913 y 84 de 1915 y el Decreto 943 de 2018, los concejos municipales y distritales podrán adoptar libremente el impuesto de alumbrado público, que constituye una renta de los municipios y distritos, quienes tienen la responsabilidad de suministrar el servicio de alumbrado público, el cual podrá prestarse de manera directa o a través de empresas de servicios públicos domiciliarios u otros prestadores del servicio de alumbrado público.

El recaudo del impuesto de alumbrado público debe destinarse, por expresa disposición de la Ley 1819 de 2016, a la prestación, mejora, modernización y ampliación del servicio de alumbrado público, incluyendo suministro, administración, operación, mantenimiento, expansión y desarrollo tecnológico asociado.

No obstante, mediante Acuerdo 0021 de 2016 se le otorga facultades extraordinarias al Alcalde y lo autoriza para efectuar modificaciones al patrimonio de las entidades descentralizadas del orden distrital, a efectos de que cuenten, entre otros recursos, con las rentas necesarias para ejecutar su cometido estatal. Es así como, el patrimonio de la Agencia Distrital de Infraestructura de Barranquilla está constituido, entre otras fuentes, por el 41% del total de los recursos recaudados por concepto de impuesto de alumbrado público.

El 59% restante del total de los recursos recaudados por concepto de impuesto de alumbrado público, son cedidos a la Sociedad de Economía Mixta Alumbrado Público de Barranquilla S.A.S, conforme lo establece el Acuerdo 020 de 2016, mediante transferencias efectuadas por la Secretaría de Hacienda Distrital, para que dicha sociedad se encargue de la operación del sistema de alumbrado público. La presente cesión no implica la pérdida de la potestad tributaria del Distrito de Barranquilla sobre el impuesto de alumbrado público.

De lo anterior se destaca que, i) la potestad tributaria del impuesto de alumbrado público es del Distrito de Barranquilla; ii) la operación del sistema de alumbrado público es financiado con el 59% del total de los recursos recaudados por concepto de impuesto de alumbrado público; iii) el Distrito de Barranquilla es quien debe garantizar los recursos para la sostenibilidad del servicio de alumbrado público, al ser el responsable de suministrar dicho servicio; y iv) mediante facultades extraordinarias otorgadas al Alcalde, este puede destinar a otras finalidades, una parte del total del recaudo del impuesto de alumbrado público.

De otra parte, es importante mencionar que el párrafo segundo del artículo 4° del Decreto 943 de 2018 expresa que los municipios o distritos tendrán la obligación de incluir en cuentas contables, los costos de la prestación del servicio de alumbrado público y los ingresos obtenidos por el impuesto de alumbrado público.

Así las cosas, desde la esencia económica y para efectos contables, el Distrito de Barranquilla es la entidad que espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros de los recursos del servicio de alumbrado público, y es quien asume los riesgos significativos inherentes a este, de tal manera que le corresponde reconocer el total del impuesto de alumbrado público.

Por lo tanto, en cumplimiento de la norma de Cuentas por Cobrar e Ingresos de Transacciones sin contraprestación, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Distrito de Barranquilla debe reconocer la cuenta por cobrar y el ingreso por impuesto de alumbrado público cuando surja el derecho de cobro (originado en la declaración tributaria, la liquidación oficial o demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los responsables del recaudo), una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, debitando la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, y acreditando la subcuenta 410545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

CONCEPTO No. 20221100008981 DEL 01-03-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMAS	Tratamiento contable del Impuesto de alumbrado público

Doctor
LUIS EDUARDO MORENO LENGUA
Contador
Municipio de Chimichagua
Chimichagua, César

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010002312 el 21 de enero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) solicito el favor de colaborarme con algún tipo de normatividad y registros contables que aclare los registros que se deben realizar con respecto al tratamiento del impuesto de Alumbrado Público (...), igualmente cual es el tratamiento para descargar el gasto de la misma cuenta cual debe ser el tratamiento y que cuentas se deben utilizar.”

En conversación telefónica, el doctor Luis Eduardo Moreno Lengua manifiesta que el tratamiento que solicita con respecto al descargue del gasto es para efectos presupuestales.

CONSIDERACIONES

Los artículos 350 y 352 de la Ley 1819 de 2016, “por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”, expresa:

“ARTÍCULO 350. Destinación. El impuesto de alumbrado público como actividad inherente al servicio de energía eléctrica se destina exclusivamente a la prestación, mejora, modernización y ampliación de la prestación del servicio de alumbrado público, incluyendo suministro, administración, operación, mantenimiento, expansión y desarrollo tecnológico asociado. (...)”

ARTÍCULO 352. RECAUDO Y FACTURACIÓN. El recaudo del impuesto de alumbrado público lo hará el Municipio o Distrito o Comercializador de energía y podrá realizarse mediante las facturas de

servicios públicos domiciliarios. Las empresas comercializadoras de energía podrán actuar como agentes recaudadores del impuesto, dentro de la factura de energía y transferirán el recurso al prestador correspondiente, autorizado por el Municipio o Distrito, dentro de los cuarenta y cinco (45) días siguientes al de su recaudo. Durante este lapso de tiempo, se pronunciará la interventoría a cargo del Municipio o Distrito, o la entidad municipal o Distrital a fin del sector, sin perjuicio de la realización del giro correspondiente ni de la continuidad en la prestación del servicio. El Municipio o Distrito reglamentará el régimen sancionatorio aplicable para la evasión de los contribuyentes. El servicio o actividad de facturación y recaudo del impuesto no tendrá ninguna contraprestación a quien lo preste". (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el artículo 4° del Decreto 943 de 2018, "por el cual se modifica y adiciona la Sección 1, Capítulo 6 del Título III del Libro 2 del Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía, 1073 de 2015, relacionado con la prestación del servicio de alumbrado público", señala:

"ARTÍCULO 4. Modifíquese el artículo 2.2.3.6.1.2 del Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Minas y Energía, 1073 de 2015, el cual quedará así: ARTÍCULO 2.2.3.6.1.2. Prestación del Servicio. Los municipios o distritos son los responsables de la prestación del servicio de alumbrado público, el cual podrán prestar de manera directa, o a través de empresas de servicios públicos domiciliarios u otros prestadores del servicio de alumbrado público que demuestren idoneidad en la prestación del mismo, con el fin de lograr un gasto financiero y energético responsable.

(...)

PARÁGRAFO 2. Los municipios o distritos tendrán la obligación de incluir en rubros presupuestales y cuentas contables, independientes, los costos de la prestación del servicio de alumbrado público y los ingresos obtenidos por el impuesto de alumbrado público, (...)" (Subrayados fuera de texto)

Ahora bien, los artículos 152, 154, 156 y 160 del Estatuto Tributario del Municipio de Chimichagua, expresan:

"Artículo 152. Ámbito de aplicación. El financiamiento del servicio de alumbrado público se asegura dentro del marco de sostenibilidad fiscal de la entidad territorial y será prestado en el área urbana, las áreas de influencia de prestación que fije el Municipio y centros poblados de las zonas rurales. (...)

Artículo 154. Destinación. El impuesto de alumbrado público como actividad inherente al servicio de energía eléctrica se destina exclusivamente a la prestación, mejora, modernización y ampliación de la prestación del servicio de alumbrado público, incluyendo suministro, administración, operación, mantenimiento, expansión y desarrollo tecnológico asociado. (...)

Artículo 156. ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA: (...)

1. Sujeto activo. El Municipio de Chimichagua es el Sujeto Activo, titular de todos los derechos del impuesto de alumbrado público, quien define los agentes de recaudo y su vinculación para la eficiente

obtención de la renta. El Municipio a través de sus autoridades de impuestos municipales o sus entidades descentralizadas adelantarán las actividades de administración, liquidación, determinación, fiscalización, cobro coactivo, control, discusión, recaudo, devoluciones, y sanciones, que integran el proceso de gestión fiscal del tributo.

(...)

3.2. Causación. El período de causación del impuesto es mensual o el equivalente al periodo de facturación del comercializador de energía que realiza el cobro de este servicio conjuntamente al impuesto de alumbrado público.

(...)

Artículo 160. Recaudo del impuesto. La facturación y recaudo del impuesto de alumbrado público se designa como función administrativa bajo agencia de recaudo a todas las comercializadoras de energía que operan actualmente en el Municipio de Chimichagua y las que llegaren en un futuro en virtud del presente Acuerdo, precedida de Acto Administrativo, el cual deberá acompañarse de convenio. Lo anterior como función administrativa tributaria sobre la percepción de una renta pública, en los términos del artículo 352 de la Ley 1819 de 2016. Esta función delegada corresponde a la actividad de inclusión del cobro del impuesto de alumbrado público y recaudo eficiente de recursos a quienes tienen la condición de sujetos pasivos, usuarios o suscriptores de energía eléctrica y a todos los que se encuentren registrados en la base de datos de su sistema comercial. Es obligación del comercializador incorporar y totalizar dentro del cuerpo de la factura de energía eléctrica el valor correspondiente al impuesto de alumbrado público.

El servicio o actividad de facturación y recaudo del impuesto no tendrá ninguna contraprestación a quien lo preste.

(...)

Parágrafo 4°. En atención a lo dispuesto en la Sentencia C-1144 de 2000 las Comercializadoras de energía que presenten sus servicios en el Municipio de Chimichagua tienen el deber de colaborar para que el sistema tributario funcione de la forma más eficiente posible, de manera que el Estado pueda contar con los recursos necesarios para atender sus compromisos.

Parágrafo 5°. En Las Comercializadoras de energía separarán contablemente los ingresos obtenidos por concepto de recaudo del impuesto de alumbrado público y deberán consignar los mismos en cuentas independientes y exclusivas para el recaudo de los mismos atendiendo a lo establecido en la Ley 142 de 1994. El rendimiento financiero de los recursos que se pudiese presentar previo al traslado se destinará a cubrir las necesidades del sistema de alumbrado público, sus actividades autorizadas y servicios asociados. El Municipio cubrirá con cargo al impuesto de alumbrado público los gravámenes financieros y posible y demostrada sistematización que dicho recaudo implique para el Comercializador". (Subrayados fuera de texto)

Respecto de la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, en el numeral 5. Principios de contabilidad pública, y 6.1.1. Activos, define:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

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

6.1.1. Activos

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

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

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

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

(...)”. (Subrayados fuera de texto)

Las normas de Cuentas por cobrar e Ingresos de transacciones sin contraprestación, contenidas en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos

del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, indican 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.

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:

Considerando las disposiciones de la Ley 1819 de 2016, el Decreto 943 de 2018 y el Estatuto Tributario del Municipio de Chimichagua, es importante recalcar que: i) los recursos recaudados por concepto de impuesto de alumbrado público deben destinarse al financiamiento de la prestación del servicio de alumbrado público; ii) los Municipios y Distritos son los responsables de la prestación del servicio, el cual podrán prestar de manera directa, o a través de empresas de servicios públicos domiciliarios u otros prestadores del servicio de alumbrado público; iii) el Municipio es quién debe garantizar los

recursos para la sostenibilidad del servicio; y iv) la potestad tributaria del impuesto de alumbrado público es del Municipio de Chimichagua.

Igualmente, el párrafo segundo del artículo 4° del Decreto, antes referido, expresa que los Municipios o Distritos tendrán la obligación de incluir en cuentas contables, los costos de la prestación del servicio de alumbrado público y los ingresos obtenidos por el impuesto de alumbrado público.

Así las cosas, desde la esencia económica y para efectos contables, el Municipio de Chimichagua es la entidad que espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros de los recursos recaudados por concepto de impuesto de alumbrado público, y es quien asume los riesgos significativos inherentes a este, de tal manera que le corresponde reconocer el impuesto de alumbrado público.

Por lo tanto, en cumplimiento de las normas de Cuentas por cobrar e Ingresos de transacciones sin contraprestación, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Municipio de Chimichagua debe reconocer la cuenta por cobrar y el ingreso por impuesto de alumbrado público cuando surja el derecho de cobro (originado en la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes), una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, debitando la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditando la subcuenta 410545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

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

Cuando AFINIA consigne los recursos recaudados por concepto de impuesto de alumbrado público en las cuentas designadas para tal fin, de conformidad con lo establecido en el párrafo 5 del artículo 160 del Estatuto Tributario, el Municipio de Chimichagua 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.

Ahora bien, con respecto al tratamiento presupuestal para descargar el gasto ocasionado por la diferencia entre el valor facturado y el recaudado por concepto de impuesto de alumbrado público, nos permitimos informarle que de conformidad con lo establecido en el artículo 21 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, modificado por el artículo 1° de la Ley 1755 de 2015 por medio de la cual se regula el Derecho Fundamental de Petición y se sustituye un título del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, este asunto se ha trasladado a la Dirección General de Apoyo Fiscal (DAF) del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP).

CONCEPTO No. 20221100029261 DEL 10-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de cuentas por cobrar que representan costas procesales Baja en cuentas de cuentas por cobrar que representan costas procesales cuyo cobro no es viable realizar por la relación costo-beneficio o por haber fallecido el deudor

Doctora
OLGA ELIZABETH SUÁREZ DURÁN
Contadora
Administradora Colombiana de Pensiones (Colpensiones)
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°20220010016302 del 31 de marzo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“...el área fuente solicita dinámica contable para el registro de las costas a favor generadas en procesos en los que Colpensiones es parte procesal. En tal sentido las costas consisten en una erogación económica a cargo de la parte que resulta vencida en un proceso judicial y están compuestas tanto por las expensas y gastos sufragados durante el curso del proceso, así como por las agencias en derecho. Para efectos de la dinámica contable se indagó con el área fuente la probabilidad de recuperación de estos recursos, el valor a registrar y la fecha de la ejecutoria de la aprobación de la liquidación de costas, para lo cual se informó que el porcentaje de recuperación podría ser menor al 2%, presentándose así mismos casos que con posterioridad a su validación contienen las siguientes situaciones: fallecimiento de los deudores, falta de condena en costa, entre otros. Por estas razones se registraron los valores de las costas en cuentas de orden como activo contingente, y cuando se presenta recuperación se registra la cuenta por cobrar y el ingreso en la Administradora de pensiones, retirándose consecuentemente de las cuentas de Orden Deudoras.

(...)

Ahora bien, dado que para el año 2021 el registro contable se estabilizó y la recuperación se incrementó, se evaluó la posibilidad de subir las aludidas costas procesales al balance como cuentas por cobrar, atendiendo incluso la recomendación de la Oficina de Control Interno Contable de la entidad. Sin embargo, para el cierre de la vigencia 2021 el área fuente Dirección de Cartera informó que se estaba realizando un estudio de costo/beneficio para el retiro de aquellas costas que son mayores los costos para su cobro que la recuperación de las mismas, teniendo en cuenta que La Dirección de Cartera no realizará acciones de cobro frente a la cartera cuyo valor a recuperar sea inferior al costo que le generaría a COLPENSIONES llevar a cabo el proceso de cobro, conforme a la política que se defina para el efecto” Razón por la cual no se realizó la reclasificación a cuentas por cobrar dado que la base de costas no se encontraba totalmente depurada.

A la fecha se espera la finalización de la depuración de la base de costas judiciales con el fin de que sea entregada la relación de las costas susceptibles de cobro lo cual permitirá el registro en cuentas por cobrar, teniendo en cuenta el procedimiento establecido por la Contaduría General de la Nación para la evaluación del control interno contable el cual indica en su numeral 3.2.15 “Depuración contable permanente y sostenible. En este orden de ideas, dicho procedimiento establece que las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. 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”.

No obstante, lo indicado en precedencia, la recomendación de la Oficina de Control Interno es que se realice la reclasificación de las costas registradas como activos contingentes en las cuentas de orden deudoras a cuentas por cobrar en el estado en que se encuentran.

Por lo expuesto, de manera atenta solicitamos respetuosamente su concepto a fin de establecer el momento de registrar estas costas como cuentas por cobrar permitiendo así una representación fiel y unos estados financieros razonables”.

CONSIDERACIONES

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:

(...)

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 parágrafo del artículo 104, la obligación de pagar una suma líquida de dinero”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, 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, la Norma de cuentas por cobrar 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 211 de 2021, 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. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo.

(...)

2.5. Baja en cuentas

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

Por su parte, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, *ejusdem*, 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”.

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 238 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

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.

(...)

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.

(...)

2.9. Sentencia absolutoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo absolutorio o constancia de no acuerdo de conciliación extrajudicial

(...)

Las costas procesales que se liquiden a favor de la entidad se registrarán debitando la subcuenta 133805-Costas procesales de la cuenta 1338-SENTENCIAS, LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES A FAVOR DE LA ENTIDAD y acreditando la subcuenta 480862-Costas procesales a favor de la entidad de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS". (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, dispone:

“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 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.

Tratándose de costas procesales se tiene que el numeral 2 del artículo 99 del CPACA establece que prestan mérito ejecutivo las sentencias y demás decisiones judiciales que impongan a favor del tesoro nacional o de las entidades públicas la obligación de pagar una suma líquida de dinero. Así pues, las costas procesales deben reconocerse como cuentas por cobrar dado que, en principio, la entidad tiene la facultad y el deber de cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia esta.

Aunado a lo anterior, 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, establece que si se liquidan costas procesales a favor de la entidad estas se reconocerán, una vez quede en firme la providencia respectiva, debitando la subcuenta 133805-Costas procesales de la cuenta 1338-SENTENCIAS, LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES A FAVOR DE LA ENTIDAD y acreditando la subcuenta 480862-Costas procesales a favor de la entidad de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

De conformidad con lo anterior, una vez queden en firme las providencias mediante las cuales se liquiden costas procesales a favor de Colpensiones esta debe reconocer las respectivas cuentas por cobrar y los ingresos por dichos conceptos, y en caso de que se presente evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo de los deudores o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, dichas cuentas por cobrar que representan las costas procesales deben ser objeto de estimaciones de deterioro, conforme a lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar.

Así las cosas, si Colpensiones no reconoció las cuentas por cobrar por concepto de costas judiciales cuando las providencias mediante las cuales se liquidaron adquirieron firmeza, deberá corregir tales errores de conformidad con 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.

Ahora bien, 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 le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial a la entidad, o cuando el fallecimiento del deudor implique que no se pueda perseguir el pago de la obligación.

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 dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento.

En este sentido, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que 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. 20221100031301 DEL 16-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el registro de cuentas por cobrar sobre las que se surte el procedimiento de cobro coactivo por parte de una entidad distinta de la que tiene el derecho.

Doctora
ANA MARÍA VEGA LÓPEZ
Experto Grado VII
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° 20220010016632 del 4 de abril de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

El artículo 42 de la Ley 599 de 2000, Código Penal, (modificado por el artículo 6° de la Ley 2197 de 2022) establece la destinación de los recursos obtenidos por concepto del recaudo voluntario o coactivo de multas impuestas en la jurisdicción penal, y en su parágrafo le asigna la responsabilidad del procedimiento de cobro coactivo de estas multas a la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado.

En ese contexto, la ANDJE solicita concepto sobre cómo se debe hacer el registro contable de las obligaciones que cobrará en virtud de lo establecido en el artículo referido, pero que no son de su titularidad, por cuanto el dinero recaudado mediante el procedimiento de cobro coactivo que adelante no ingresará a las cuentas de esta entidad, sino que su destinación será al fondo cuenta especial que para el efecto cree el Ministerio de Justicia y del Derecho para cofinanciar infraestructura y dotación de centros penitenciarios y carcelarios en todo el territorio nacional, y para el efecto realiza las siguientes preguntas:

- “1. ¿Qué entidad registra la cartera que genera el cobro coactivo?
2. ¿Quién debe registrar contablemente los ingresos generados por el cobro coactivo?
3. ¿Cuál sería el manejo y procedimiento contable que debe realizar la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado?
4. ¿A qué cuenta contable deberían ir esas obligaciones?

5. ¿Quién y cómo se debe depurar contablemente dicha cartera?
6. Si hay manejo de las cuentas de orden, ¿qué valor se debe registrar el bruto, el neto y en los casos que la información enviada a la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado en los que el valor no es posible determinar la cuantía porque no fue allegada la información respectiva como se debe proceder?
7. ¿En qué periodos se debe registrar en las cuentas de orden (mensual, trimestral, semestral anual) ya que estas partidas no son de fácil ni inmediata recuperación?
8. En el caso que la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado llegase a tercerizar la administración cartera, ¿cuál sería el procedimiento contable?”.

CONSIDERACIONES

El artículo 42 de la Ley 599 de 2020, Código Penal, (modificado por el artículo 6° de la Ley 2197 de 2022), establece:

“Artículo 42. Destinación. Los recursos obtenidos por concepto del recaudo voluntario o coactivo de multas ingresarán al Tesoro Nacional con imputación a rubros destinados a la prevención del delito y al fortalecimiento de la estructura carcelaria. Se consignarán a nombre del Ministerio de Justicia y del Derecho, en un Fondo cuenta especial. Estos recursos podrán cofinanciar infraestructura y dotación de centros penitenciarios y carcelarios en todo el territorio nacional.

PARÁGRAFO. El procedimiento administrativo de cobro coactivo por concepto de multas será de responsabilidad de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado”. (Subrayado fuera de texto)

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

(...)

6.1.1. Activos

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

(...)

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

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

81. 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.

(...)

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

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

La Norma de cuentas por cobrar contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, indica:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación

incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.5. Baja en cuentas

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

Por otro lado, el numeral 1. del 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 por la Resolución 116 de 2017 y sus modificaciones, señala:

"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)

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”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se responde a las preguntas realizadas de la siguiente manera:

1. ¿Qué entidad registra la cartera que genera el cobro coactivo?
2. ¿Quién debe registrar contablemente los ingresos generados por el cobro coactivo?

La Norma de cuentas por cobrar establece que se deben reconocer 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 42 del Código Penal, los recursos obtenidos por concepto de recaudo voluntario o coactivo de multas ingresarán al Tesoro Nacional con imputación a rubros destinados a la prevención del delito y al fortalecimiento de la estructura carcelaria, y serán consignados a nombre del Ministerio de Justicia y del Derecho, en un Fondo cuenta especial.

De acuerdo con lo anterior, la entidad pública que debe reconocer la cuenta por cobrar es el Ministerio de Justicia y del Derecho, por cuanto es quien espera la entrada de flujo financiero en el Fondo cuenta especial que cree para cofinanciar infraestructura y dotación de centros penitenciarios y carcelarios en todo el territorio nacional.

Así pues, como el Ministerio de Justicia y del Derecho es quien debe reconocer la cuenta por cobrar, asimismo deberá reconocer el respectivo ingreso.

3. ¿Cuál sería el manejo y procedimiento contable que debe realizar la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado?
4. ¿A qué cuenta contable deberían ir esas obligaciones?

6. Si hay manejo de las cuentas de orden, ¿qué valor se debe registrar el bruto, el neto y en los casos que la información enviada a la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado en los que el valor no es posible determinar la cuantía porque no fue allegada la información respectiva como se debe proceder?

De conformidad con lo establecido en el párrafo del artículo 42 del Código Penal, la ANDJE es la entidad responsable de llevar a cabo el proceso de cobro coactivo por concepto de multas, sin embargo, los recursos obtenidos del recaudo ingresarán en un Fondo cuenta especial a nombre del Ministerio de Justicia y del Derecho.

Así las cosas, los procesos de cobro coactivo que realice la ANDJE sobre las multas y las cuentas por cobrar que las representan no son objeto de reconocimiento en sus estados financieros.

Ahora bien, si en virtud de los procesos de cobro coactivo la ANDJE realiza embargos sobre cuentas bancarias, deberá registrarlos mediante un débito en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL.

Es preciso manifestar que cuando dos entidades participan en un mismo hecho económico debe haber un adecuado flujo de información, por lo tanto, corresponde al Ministerio de Justicia y del Derecho y a la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado garantizar los mecanismos idóneos para este efecto.

5. ¿Quién y cómo se debe depurar contablemente dicha cartera?

Como se ha mencionado anteriormente, quien deberá reconocer y medir la cuenta por cobrar es el Ministerio de Justicia y del Derecho, por lo cual corresponde a este Ministerio realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar cuando estas dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento.

Lo anterior puede ocurrir, entre otras circunstancias, cuando estas representen derechos que: i) no sea posible hacer efectivos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes; ii) sobre ellos opere alguna causal relacionada con su extinción; iii) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; iv) 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 o su estado de precariedad.

Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento.

En este sentido, el Procedimiento para la evaluación del control Interno contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que 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.

7. ¿En qué periodos se debe registrar en las cuentas de orden (mensual, trimestral, semestral anual) ya que estas partidas no son de fácil ni inmediata recuperación?

Con independencia de la recuperación de cartera, el Ministerio de Justicia y del Derecho debe reconocer las cuentas por cobrar atendiendo al principio de devengo, mientras que la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado debe revelar los embargos que realice en las cuentas de orden de control.

8. En el caso que la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado llegase a tercerizar la administración cartera, ¿cuál sería el procedimiento contable?

En caso de que la ANDJE llegase a tercerizar la administración de cartera el procedimiento contable sería el mismo señalado anteriormente.

CONCEPTO No. 20221100031611 DEL 16-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Deterioro y baja en cuentas de cuentas por cobrar Normativa aplicable a la depuración contable de cuentas por cobrar

Doctora
PATRICIA HERNÁNDEZ GUZMÁN
Secretaria de Hacienda
Alcaldía de Palmira
Palmira, Valle del cauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010018162 del 18 de abril de 2022, por traslado por competencia realizado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Alcaldía Municipal de Palmira, Valle del Cauca, con el ánimo de tener su información financiera actualizada, desea adelantar un proceso de depuración y/o saneamiento de las obligaciones reflejadas en la cartera del municipio, para lo cual elevamos a ustedes las siguientes inquietudes con respecto a la normatividad que aplicable:

1. La Ley 1753 de 2015 en su artículo 163, manifiesta "Movilización de activos. Modifíquese el artículo 238 de la Ley 1450 de 2011, el cual quedaría así:

ARTÍCULO 238. 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, deberán vender los inmuebles que no requieran para el ejercicio de sus funciones y la cartera con más de ciento ochenta (180) días de vencida, al colector de activos de la Nación, Central de Inversiones (CISA), para que este las gestión...

...**PARÁGRAFO 4°.** En los eventos en que la cartera sea de imposible recaudo por la prescripción o caducidad de la acción, por la pérdida de fuerza ejecutoria del acto administrativo que le dio origen o por la inexistencia probada del deudor o su insolvencia demostrada y por tanto no sea posible ejercer los derechos de cobro o bien porque a relación costo-beneficio al realizar su cobro no resulta

eficiente; las entidades públicas ya señaladas, podrán realizar la depuración definitiva de estos saldos contables, realizando un informe detallado de las causales por las cuales se depura y las excluirá de la gestión, el Gobierno nacional reglamentará la materia.

¿En este orden de ideas la solicitud de la consulta es si es viable la aplicación de la ley 1753 de 2015 para la depuración o saneamiento de cartera de orden territorial, por concepto tributario Municipal?

2. Que conforme la Resolución 193 de mayo de 2016 emitida por la Contaduría General de la Nación, la cual tiene como anexo el "Procedimiento Para el Control Interno Contable", el cual, en el numeral 3.2.15 indica Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Así mismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información”.

¿En atención a lo anterior, solicitamos nos informen si es viable realizar la depuración o saneamiento de obligaciones en favor del Municipio aplicando la Resolución 193 del 2016 expedida por la Contaduría General de la Nación?”

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

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

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

Por su parte, la Norma de cuentas por cobrar 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 211 de 2021, dispone:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de 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. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo.

(...)

2.5. Baja en cuentas

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

como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido 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 lo siguiente, respecto a depuración contable permanente y sostenible:

“3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

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

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

Bienes y Derechos

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

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

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, en la contabilidad se reconocen como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo, y para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla

general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando estas representen derechos que: i) no sea posible hacer efectivos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes; ii) sobre ellos opere alguna causal relacionada con su extinción; iii) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; 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 o su estado de precariedad.

Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento.

En este sentido, el Procedimiento para la evaluación del control Interno contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Así pues, siempre que se presenten este tipo de cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

Es pertinente aclarar que si ha existido evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, las cuentas por cobrar han debido ser objeto de estimaciones de deterioro, conforme a lo establecido en el apartado de medición posterior de la Norma de cuentas por cobrar. Lo anterior teniendo en cuenta que la realización del deterioro de las cuentas por cobrar no debe estar en función del tiempo transcurrido desde el momento del reconocimiento de las mismas, sino de las dificultades para su recaudo.

Por lo tanto, si tras la evaluación realizada por la entidad, se establece que las cuentas por cobrar objeto de su consulta cumplen con alguna de las causales para la realización de su baja en cuentas, entonces la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR y, de existir diferencia, debitará la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Ahora bien, el artículo 238 de la Ley 1450 de 2011, referido en su consulta, está dirigido solo a entidades del orden nacional. Así pues, se precisa que la normativa contable que regula la realización de la baja en cuentas de las cuentas por cobrar en el municipio de Palmira es la siguiente:

1. El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

2. La Norma de cuentas por cobrar de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.
3. El Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del RCP por medio de la Resolución 193 de 2016.

Dicha normativa puede ser consultada en la página web de la CGN en la siguiente ruta: www.contaduria.gov.co → RCP → RCP en convergencia con NIIF – NICSP → Marco Normativo para Entidades de Gobierno → Elegir la última versión de las Normas y del Marco Conceptual, y en Procedimientos Transversales → Elegir el Procedimiento para la evaluación del control interno contable.

CONCEPTO No. 20221100043671 DEL 13-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los fallos por responsabilidad fiscal

Doctor
HERMAN EDUARDO SAAVEDRA ROBINSON
Jefe Oficina Jurídica (E)
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010021932 del 9 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En ocasión a la conclusión emitida por parte de la Contraloría General de la República luego de efectuar una auditoría a un segmento de incapacidades de vigencias anteriores causadas y registradas en los Estados Financieros, las cuales no son recuperables en razón a que no fueron cobradas en su momento y la acción de reembolso ha expirado, lo que se tradujo en la determinación por parte de la Contraloría General de la República a emitir un hallazgo de connotación fiscal; se realizan las siguientes preguntas:

1. ¿Cuál es el tratamiento contable que debe realizarse al interior de la Dirección Nacional de Inteligencia al ser comunicada por parte de la Contraloría General de la República de un hallazgo con connotación fiscal por concepto de incapacidades no cobradas y expiradas?

Lo anterior, teniendo en cuenta que en la comunicación remitida por el Ente de Control no refiere el tercero o los terceros a quienes debe trasladarse la obligación, pues dicho hallazgo fue trasladado para su investigación a la Contraloría Delegada para Responsabilidad Fiscal, Intervención Judicial y Cobro Coactivo.

2. ¿Cuál es el tratamiento contable que debe realizarse al interior de la Dirección Nacional de Inteligencia con los valores diferenciales que surgen a raíz de la liquidación que hace la Contraloría General de la República para cada uno de los casos de dichas incapacidades, frente al valor liquidado en su momento por la Dirección Nacional de Inteligencia, teniendo en cuenta que fueron ya causados en la información financiera de años anteriores?”

CONSIDERACIONES

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. 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 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 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.

(...)

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 de texto)

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

“2. CUENTAS POR COBRAR

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros (...).

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES 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)

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno incorporado con la Resolución 620 de 2015, actualizado mediante Resolución 218 de 2021, describe las siguientes cuentas así:

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:

Pregunta 1

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.

Con base en lo anterior el reconocimiento contable de este hecho económico deberá hacerse de la siguiente manera:

- Baja en cuentas

Teniendo en cuenta que, como lo señala en su consulta, las incapacidades no fueron cobradas y el derecho expiró, la entidad deberá proceder con su baja en cuentas 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 y cuenta correspondiente del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR.

Si la entidad cometió un error en relación con el tratamiento contable mencionado anteriormente deberá aplicar la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

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

En este sentido, para corregir un error de periodos anteriores donde se ha debido dar de baja una cuenta por cobrar, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR.

- Apertura del proceso de responsabilidad fiscal

Con la notificación del inicio del proceso de responsabilidad fiscal, independientemente de que no se haya definido un tercero a quien deba trasladarse la obligación, la entidad afectada registrará 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 cancelará 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, reconocerá 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.

Pregunta 2

Si la entidad debe corregir un hecho económico por un error en la medición aplicará la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Cuando se trata de errores de periodos anteriores, la entidad los corregirá en el periodo en que el error haya sido descubierto ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este.

En este sentido, para corregir un error de periodos anteriores donde el valor por el cual se reconoció la cuenta por cobrar es superior al valor que debió reconocer realmente, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR.

Si, por el contrario, el valor de la cuenta por cobrar es inferior al valor que debió reconocer debitará la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Si los errores corregidos son materiales, la entidad deberá reexpresar retroactivamente la información afectada por estos errores, para efectos de presentación.

CONCEPTO No. 20221120044271 DEL 14-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por cobrar Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMAS	Deterioro de cuentas por cobrar. Tratamiento contable de recursos del SGR cuando la entidad ejecutora del proyecto de inversión es diferente de la entidad beneficiaria. Presentación de estados financieros de una secretaría de educación.

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° 20220010014272 del 18 de marzo de 2022, 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 la siguiente duda.

El deterioro de las cuentas por cobrar se debe aplicar sobre el valor total de las cuentas por cobrar?

De la aplicación de deterioro a cuentas por cobrar se debe excluir la cartera que está en acuerdos de pago vigentes y al día?

Los acuerdos de pago que se encuentran en incumplimiento se deben deteriorar? Y en qué porcentaje? Y bajo que norma, proceso y procedimiento.

Cuando no exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, se debe o no se debe realizar deterioro de cartera?, fundamentarla bajo que norma.

Como se debe aplicar el deterioro en el siguiente ejemplo tengo una acreencia que se encuentra en acuerdo de pago, por valor de 20.000.000 millones de las siguientes vigencias:

AÑOS	VALOR	DETALLES	
2021	500,000		
2020	800,000	COBRO JURIDICO	
2019	1,100,000	ACUERDO DE PAGO	VIGENTE Y AL DIA
2018	1,400,000	ACUERDO DE PAGO	VIGENTE Y AL DIA
2017	1,700,000	ACUERDO DE PAGO	VIGENTE Y AL DIA
2016	2,000,000	ACUERDO DE PAGO	VIGENTE Y AL DIA
2015	2,500,000	COBRO JURIDICO	
2014	3,000,000	ACUERDO DE PAGO	INCUMPLIDO
2013	3,300,000	ACUERDO DE PAGO	INCUMPLIDO
2012	3,700,000	ACUERDO DE PAGO	VIGENTE Y AL DIA
TOTAL	20,000,000		

De la tabla anterior cual es el procedimiento y proceso contable que se debe aplicar?

Cuál es el proceso y procedimiento con relación al tema de contabilizar recursos del sistema general de regalías, 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, tal como reza la resolución 191 de 2020, en dicho proceso nosotros no tuvimos acción; sin embargo tenemos el producto fruto de la anterior figura del cual almacén envía soportes para contabilización, los cuales no están codificados contablemente dentro del movimiento que envían, de allí la necesidad de saber cómo se deben codificar. Ejemplo hubo un proyecto por valor de 100 millones para la compra de una maquinaria amarilla y capacitación para el personal que va operar, de esta manera el ejecutor del proyecto es una entidad diferente al beneficiario del producto del proyecto que para el caso es la Gobernación de Nariño, el ejecutor entrega maquinaria amarilla por valor de \$50.000 millones de manera parcial, cual es la figura que debo utilizar para el ingreso de esta maquinaria (donación, compra o bajo que denominación), además se solicita de manera respetuosa se me brinde cuales son los asientos contables que se deben realizar, a sabiendas que la Gobernación de Nariño no realizó ningún proceso y el ejecutor entrega la maquinaria a la Gobernación de Nariño, y cuál es el proceso y procedimiento de contabilizar la capacitación dictada por el ejecutor del proyecto la cual fue recibida por funcionarios y contratistas de la Gobernación de Nariño.

Si una secretaria de Educación perteneciente a una entidad territorial bajo su mismo Nit; tiene otorgada autonomía administrativa y financiera quien debe atestar los estados financieros el representante legal de la entidad con su contador o el secretario de educación con su funcionario de planta contador

Si una entidad territorial la cual rige su presupuesto bajo el decreto 115 de 1991 como entidad de Empresas Industriales y Comerciales del Estado y/o de las Sociedades de Economía Mixta sujetas al régimen de aquellas, dedicadas a actividades no financieras, presenta iliquidez, se puede someter a un programa de saneamiento fiscal y financiero, cual es la norma el proceso y procedimiento; en caso de no aplicar esta figura cual sería la figura que debe aplicar”.

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, señalan:

“2. CUENTAS POR COBRAR

(...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

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.

8. La matriz de deterioro es el resultado de un análisis histórico de tendencias de pago y de recuperabilidad de las cuentas por cobrar, en la cual se establecen porcentajes de incumplimiento promedio por edades para cada agrupación. En este caso, el deterioro corresponderá al valor resultante del producto de los porcentajes de incumplimiento y el valor de la transacción (neto de cualquier pago parcial, cuando a ello haya lugar) de las cuentas por cobrar, menos cualquier pérdida por deterioro del valor previamente reconocido.

9. Si en una medición posterior las pérdidas por deterioro disminuyen, se ajustará el valor del deterioro acumulado y se afectará el resultado del periodo. En todo caso, las disminuciones del deterioro no superarán las pérdidas por deterioro previamente reconocidas”. (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por la Resolución No. 211 de 2021, señalan:

“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”.
(Subrayado fuera de texto)

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, actualizado mediante la Resolución 064 de 2022, menciona:

“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, (...) 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.

(...)

4.2. Cuando la entidad ejecutora del proyecto de inversión es diferente de la entidad beneficiaria de la regalía y el producto del proyecto va a ser de la entidad beneficiaria de la regalía o de una entidad que se establecerá posteriormente

4.2.1. Ejecución de proyectos

Con la ejecución de los proyectos de inversión, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el respectivo activo o gasto y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo originado en la adquisición de bienes y servicios, por el valor a pagar al proveedor de los mismos, y la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el valor de las retenciones tributarias a cargo de la entidad ejecutora del proyecto en su condición de agente retenedor. Para el efecto, la entidad beneficiaria de la regalía y la entidad ejecutora del proyecto establecerán mecanismos mediante los cuales la entidad ejecutora del proyecto le informe a la entidad beneficiaria de la regalía sobre los activos, gastos y pasivos originados por la adquisición de bienes y servicios y por las retenciones tributarias practicadas.

La entidad ejecutora del proyecto, en su condición de agente retenedor, registrará las retenciones tributarias a su cargo debitando la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE. Adicionalmente, si la entidad ejecutora del proyecto es de naturaleza pública, controlará la ejecución del proyecto en la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, cuando se trate de activos o gastos, o en la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN cuando se trate de pasivos.

Cuando sean varias las entidades beneficiarias del producto del proyecto, cada una registrará su participación en los activos, pasivos o gastos, originados en la ejecución de los proyectos de inversión.

4.2.2. Giro de los recursos

Con el giro de los recursos al proveedor de bienes y servicios o a la entidad ejecutora del proyecto, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

Con la información del giro de los recursos, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, si se

giran a la entidad ejecutora del proyecto recursos distintos de los relacionados con las retenciones tributarias, la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela, si se giran recursos al proveedor de bienes y servicios, o la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, si se giran recursos a la entidad ejecutora del proyecto por las retenciones tributarias a su cargo, en su condición de agente retenedor, y acreditará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Cuando los recursos se giren a la entidad ejecutora del proyecto, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, si los recursos son para el pago de las retenciones tributarias a su cargo, en su condición de agente retenedor, o la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN si los recursos son para fines distintos al pago de las retenciones tributarias. Posteriormente, con el pago de las obligaciones originadas por las retenciones tributarias a cargo de la entidad ejecutora del proyecto, en su condición de agente retenedor, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

De igual forma, con el pago de obligaciones distintas de las originadas por las retenciones tributarias, la entidad ejecutora del proyecto debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, con base en la información que suministre la entidad ejecutora del proyecto, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Finalmente, la entidad ejecutora del proyecto disminuirá las cuentas de orden deudoras de control con el cierre del proyecto de inversión y las cuentas de orden acreedoras de control con el pago de las obligaciones a su cargo". (Subrayado fuera de texto)

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable del Régimen de Contabilidad Pública, actualizada mediante la Resolución 069 de 2021, 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.
- (...)
- e) Realizar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los 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.

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.
- (...)
- 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.
- (...)
- h) Apoyar los procesos de conciliación, verificación y validación de la información, previos a la generación de los estados financieros”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se procede a dar respuesta a sus inquietudes de la siguiente manera:

1. Cuentas por cobrar

Partiendo de los antecedentes remitidos en la consulta, donde se evidencia que corresponde a información de 2021, y teniendo en cuenta que los criterios definidos en la Resolución 218 de 2020 aplicaban hasta el 31 de diciembre de 2021 para la elaboración de los estados financieros de las entidades sujetas al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se resuelve la consulta de acuerdo con lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar actualizada mediante la resolución mencionada.

En la norma se indica que el deterioro corresponderá a la estimación de las pérdidas crediticias que se evidencien frente a las cuentas por cobrar que tiene la entidad y lo podrá calcular de manera individual o colectiva, lo cual debe estar definido en el manual de políticas contables de la entidad. Si la entidad ha definido aplicar el deterioro de manera individual, debe evaluar si existen indicios de incumplimiento de los pagos o el desmejoramiento de las condiciones crediticias del deudor. Por su parte, si la entidad ha definido aplicar el deterioro de manera colectiva entonces debe emplear la matriz de deterioro que refleje los porcentajes de incumplimiento promedio por edades para cada agrupación, caso en el cual, las cuentas por cobrar deben tener características similares que puedan influir en su riesgo crediticio, tales como, sector industrial, condiciones contractuales, ubicación geográfica, calificación del deudor o plazos de vencimiento.

Por lo anterior, cuando la entidad realice la estimación del deterioro de manera individual, no tendrá en cuenta las cuentas por cobrar en las cuales evidencie que no existen indicios de incumplimiento de los pagos o el desmejoramiento de las condiciones crediticias del deudor. Para el cálculo de manera colectiva, tendrá en cuenta el total de las cuentas por cobrar agrupadas de acuerdo con las características similares de riesgo crediticio y aplicará los porcentajes de incumplimiento promedio que haya definido para cada una de las edades y agrupaciones. Cabe aclarar que a partir de la actualización realizada a la norma mediante la Resolución 211 de 2021, la entidad deberá evaluar el deterioro, individual o colectivo, por el valor de las pérdidas crediticias esperadas, a partir de 2023.

En relación con el ejemplo incluido en su consulta, y en consonancia con lo antes mencionado, si la entidad aplica deterioro de manera individual, debe calcular el valor presente de los flujos futuros estimados de las cuentas por cobrar que presenten indicios de incumplimiento de los pagos o desmejoramiento de las condiciones crediticias, empleando como factor de descuento la tasa de interés de los TES con plazos similares a los estimados para la recuperación de los recursos. Si la política contable indica calcular de manera colectiva el deterioro, entonces se debe multiplicar el porcentaje de incumplimiento definido para cada una de las edades y agrupaciones por el valor en libros de cada cuenta por cobrar que está clasificada dentro de cada grupo.

En cualquiera de los casos, el registro contable de la estimación del deterioro se realiza debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR). Si el valor del deterioro calculado es inferior al saldo contable registrado a la fecha de la estimación, la entidad deberá disminuir el deterioro acumulado debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5347-DETERIORO DE CUENTAS POR COBRAR, si el deterioro se reconoció durante el periodo contable o la subcuenta 483002-Cuentas por cobrar de la cuenta 4830-REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR, si el deterioro se reconoció en periodos anteriores.

2. Recursos de Sistema General de Regalías

Previo al reconocimiento de la ejecución de los recursos de la regalía, la entidad debió reconocer el derecho como beneficiaria, a través de un débito en la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

Dado que la ejecución del proyecto la va a realizar una entidad diferente a la entidad beneficiaria, pero el producto del proyecto será para la entidad beneficiaria o para una entidad que se establecerá posteriormente, corresponde al Departamento aplicar lo indicado en el numeral 4.2. del 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, actualizado mediante la Resolución 064 de 2022, en lo relacionado con la ejecución del proyecto y el giro de los recursos que realiza el Ministerio de Hacienda y Crédito Público – MHCP.

Con la ejecución del proyecto, el Departamento como entidad beneficiaria debitará la subcuenta y cuenta que corresponda al tipo de activo que se desarrolla o del gasto en el cual se incurra, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, por el valor a pagar al proveedor del bien o servicio adquirido, y la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el valor de las retenciones tributarias que tiene a cargo la entidad ejecutora del proyecto en su condición de agente retenedor.

Cuando el MHCP informe sobre el giro de los recursos, el Departamento debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, por el

valor de recursos distintos de los relacionados con retenciones tributarias, la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el valor de los recursos correspondientes a las retenciones tributarias que tiene a cargo el ejecutor, la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, si el giro de los recursos es al proveedor de bienes y servicios, y acreditará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Cuando la entidad ejecutora informe sobre el uso de los recursos para el pago de obligaciones diferentes a las retenciones tributarias que tiene a su cargo, el Departamento debitará la subcuenta y cuenta que corresponda al pasivo que se cancela y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En relación con el ejemplo señalado en su consulta, y en aplicación de lo descrito en los párrafos anteriores, el Departamento reconoce el ingreso en el momento en que determina que es la entidad beneficiaria de la regalía, e incorpora la maquinaria en los elementos de sus estados financieros en el momento en que se dé la ejecución del proyecto por parte de la entidad ejecutora. Dicha incorporación se realizará en la subcuenta y cuenta que corresponda al uso y destinación que el Departamento defina para la maquinaria y en concordancia con lo estipulado en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Frente a los desembolsos que realiza el ejecutor por concepto de capacitación, el Departamento debe evaluar si estos valores se podrán incorporar como mayor valor de los bienes o si por el contrario se deben presentar como parte de los gastos del periodo, teniendo en cuenta los conceptos que se pueden capitalizar según la clasificación que se le haya dado a la maquinaria recibida, para lo cual atenderá a los lineamientos estipulados sobre el reconocimiento de los diferentes activos que se incluyen en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Ahora bien, si el Departamento no efectuó el reconocimiento e incorporación de la maquinaria de acuerdo con lo señalado en el procedimiento, es decir, no reconoció los recursos por regalías o la ejecución de los mismos, o lo efectuó de una manera diferente a lo indicado en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías, entonces debe aplicar el numeral 4.3 Corrección de errores de la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Lo anterior implica que, si el error es de periodos anteriores, el Departamento debe realizar en el periodo actual la corrección del error, ajustando las subcuentas y cuentas que correspondan de los activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por el error, y evaluar de acuerdo con el criterio de materialidad definido por la entidad si hay lugar a la reexpresión de estados financieros para efectos de presentación.

3. Organización del proceso contable

En el entendido que las secretarías de educación, o quien haga sus veces, son dependencias de los distritos, municipios o departamentos, 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, elaboración, presentación y revelación de la contabilidad y los estados financieros.

En consonancia con lo anterior, y 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 presentación de los estados financieros de los organismos que la integran, 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 llegar a todas las instancias que de una u otra manera tenga injerencia en el proceso contable.

Por lo tanto, como las secretarías de educación están integradas a la contabilidad de las entidades territoriales, y por tanto deben implementar el manual de políticas contables emitido por estas, ya que, con independencia de la forma de organización y ejecución del proceso contable que se haya definido, la presentación de los estados financieros estará bajo la responsabilidad de las entidades territoriales.

Con relación a la consulta planteada sobre el programa de saneamiento fiscal y financiero de una entidad territorial que rige su presupuesto bajo el Decreto 115 de 1991 como entidad de Empresas Industriales y Comerciales del Estado y/o de las Sociedades de Economía Mixta sujetas al régimen de aquellas, dedicadas a actividades no financieras, 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, se ha dado traslado de su consulta a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, por considerarse que dicha entidad es la competente para pronunciarse sobre el asunto referido.

CONCEPTO No. 20221100045271 DEL 15-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Ingresos sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de multas originadas en procesos sancionatorios

Doctora
ELIZABETH BAQUERO SANABRIA
Profesional Universitario G-02
Gerencia Seccional IX – Villavicencio
Auditoría General de la República
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° 20220010021282 del 4 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“... solicito su colaboración en aclarar si es correcto que una Contraloría registre los valores consignados por multas originadas en los procesos sancionatorios en el activo en la cuenta 1120- Fondos en tránsito y en el pasivo en la cuenta 2407- Recaudo a favor de terceros, situación que considero que existe sobreestimación tanto en el activo como en el pasivo.

Además, el Ente de control mediante ordenanza departamental creó el Fondo de bienestar social y autoriza que los recursos de las multas impuestas sean consignados en una cuenta de ahorros para lo cual existe una cuenta de ahorros a nombre del Fondo y sin embargo la Entidad consigna estos recursos primero en la cuenta 1120- Fondos en tránsito y parcialmente los va trasladando a la cuenta de ahorro a nombre del Fondo de bienestar social.

Así mismo, se observa que la dinámica contable de la 1120 Fondo en tránsito establece que en esta cuenta se debe registrar el valor de los fondos transferidos que no han sido confirmados por la entidad...

A criterio propio considero que estos recursos no son de la Entidad porque no los puede ejecutar en los gastos de funcionamiento y creo que es similar a los recursos que corresponden a los depósitos judiciales que se originan en los procesos de responsabilidad fiscal y jurisdicción coactiva, los cuales son consignados en una cuenta bancaria y registrados en la cuenta de orden de control acreedora

9306, por lo cual pienso que se deben registrar en cuentas de orden pero su registro y seguimiento es en la cuenta de ahorros a nombre del FBS.

Con base en lo inspeccionado establecí la siguiente observación:

La Contraloría utiliza de manera incorrecta la cuenta 112006- Fondos en tránsito, al observar que la dinámica contable establece que en esta cuenta se debe registrar el valor de los fondos transferidos que no han sido confirmados por la entidad, situación contraria al verificar que los recursos consignados en la cuenta de ahorro nro. 9756 suscrita con el Banco BBVA que presenta un saldo de \$43.323.711, corresponde a multas impuestas originadas en los procesos administrativos sancionatorios, recursos trasladados posteriormente a una cuenta de ahorro en el Banco BBVA a nombre del Fondo de bienestar social creado a través de la Ordenanza nro. 451 del 4 de agosto de 2005. La contrapartida está en la cuenta 2407- Recaudo a favor de terceros.

Contraviniendo la dinámica contable de la cuenta 1120- Fondos en tránsito, establecida en el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno y lo establecido en el numeral 2.2.1.4. Registro, 3.2.14. “Análisis, verificación y conciliación de información”, además incumple las subetapas “Identificación y Clasificación” de la etapa “Reconocimiento” del numeral 3.3.1. “Controles asociados al cumplimiento del marco normativo, a las etapas del proceso contable, a la rendición de cuentas y a la gestión del riesgo de índole contable” del anexo de la Resolución 193 del 2016, expedida por la CGN.

La situación anterior es ocasionada por falta de consulta de la dinámica contable, lo cual conlleva a que la información no se encuentre ajustada al Régimen de Contabilidad Pública generando una sobreestimación en la cuenta, que representa el 8% del activo de la Entidad.

En la contradicción la entidad no acepta la observación, además, he estado consultando con diferentes profesionales y cada uno tiene una opinión diferente”.

Adicionalmente, mediante correo electrónico, la consultante amplía el contexto indicando que el Fondo de Bienestar Social de la Contraloría General del Departamento de Putumayo, fue creado mediante la Ordenanza No. 451 de 2005 de la Asamblea Departamental del departamento de Putumayo, que indica que este fondo tiene personería jurídica, autonomía administrativa y presupuesto propio, adscrito a la Contraloría General del Departamento de Putumayo.

CONSIDERACIONES

El Decreto 402 de 2020, señala:

“ARTÍCULO 85. Registro de sanciones administrativas fiscales. Los órganos de control fiscal llevarán un registro público de las sanciones administrativas fiscales impuestas por estos.”

Por otro lado, la Ordenanza 451 del 4 de agosto de 2005, de la Asamblea Departamental de Putumayo indica:

“ARTÍCULO 1: CREACIÓN Y NATURALEZA. Crease el Fondo de Bienestar Social de la Contraloría General del Departamento del Putumayo, con personería Jurídica, autonomía administrativa y presupuesto propio, adscrito a la Contraloría General del Departamento del Putumayo.

ARTÍCULO 2: OBJETIVOS. El Fondo de Bienestar Social de la Contraloría Departamental del Putumayo, tendrá como objetivos los siguientes:

1. Desarrollar planes y programas que contribuyan a la solución de las necesidades básicas en salud, educación, vivienda y recreación con el fin de brindar estímulos e incentivos a los Servidores Públicos de la Contraloría Departamental.
2. Desarrollar planes de crédito de salud, educación y vivienda para los servidores Públicos de la Contraloría Departamental y/o cónyuge o compañero(a) permanente.
3. Gestionar planes de crédito para la construcción de vivienda, para compra, liberación de hipotecas y mejora de inmuebles de los Servidores Públicos de la Contraloría y/o cónyuge o compañero(a) permanente y demás líneas de crédito de desarrollo social.
4. Realizar inversiones necesarias dirigidas a la adecuación y mantenimiento de las instalaciones de la Contraloría Departamental del Putumayo con el propósito de lograr condiciones óptimas de trabajo para los servidores públicos de la Contraloría Departamental.

ARTÍCULO 3: DE LAS FUNCIONES. Son funciones del Fondo de Bienestar Social de la Contraloría Departamental del Putumayo las siguientes:

1. Expedir los reglamentos generales que en materia de educación, salud y vivienda desarrollan de conformidad con las normas legales y reglamentarias.
2. Atender los requerimientos de los servidores públicos de la Contraloría Departamental del Putumayo, para el logro de los objetivos para el cual fue creado.
3. Realizar las inversiones que le permitan servir oportunamente los objetivos propios y le garanticen seguridad, rentabilidad y liquidez.
4. Otorgar créditos aprobados por la Junta Directiva del Fondo, elaborar y ejecutar los programas de asistencia social para los servidores públicos y sus familias.
5. Elaborar y ejecutar programas recreativos y culturales para los funcionarios de la Contraloría Departamental del Putumayo y sus familiares.

(...)

ARTÍCULO 5: DEL PATRIMONIO. El patrimonio del Fondo de Bienestar Social de la Contraloría Departamental, estará constituido:

1. Por sus rendimientos operaciones y financieros.

2. Por los auxilios y donaciones que reciba.
3. Por los aportes de los servidores públicos de la Contraloría.
4. Por las sumas que recaude la Contraloría por concepto de multas que imponga.
5. Por los recursos que la venta de papel rezago, remate de bienes, venta de pliegos y demás actividades que realice el Fondo de Bienestar Social.
6. Por los bienes que como persona jurídica haya adquirido o adquiera.

El artículo 5° de la Resolución 354 de 2007, que adoptó el Régimen de Contabilidad Pública, estableció su conformación y definió su ámbito de aplicación, modificado por el artículo 1° de la Resolución 195 de 2021, dispone:

“ARTÍCULO 5º. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

(...)

3) Los fondos con personería jurídica”. (Subrayado fuera de texto)

La Resolución 533 de 2015, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y se dictan otras disposiciones, señala:

“ARTÍCULO 1o. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, la estructura del Marco normativo para entidades de gobierno, la cual está conformada por: el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

ARTÍCULO 2o. ÁMBITO DE APLICACIÓN. El Marco normativo para entidades de gobierno incorporado en el artículo 1o de la presente Resolución será aplicado por las entidades de Gobierno que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública”. (Subrayado fuera de texto)

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

“6.1.1. Activos

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, incorporadas mediante la Resolución 533 de 2015, y modificadas por la Resolución No. 211 de 2021, 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

(...)

1.4. 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”. (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 218 de 2021, describe las siguientes cuentas así:

1311- CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS: “Representa el valor de los derechos a favor de la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones y cuotas de sostenimiento. Así mismo, incluye los derechos originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros”. (Subrayado fuera de texto)

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”.

4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS: “Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones y cuotas de sostenimiento”.-Además, establece que se debita el valor de la cancelación de su saldo al final del periodo contable y se acredita por el valor causado por los diferentes conceptos. (Subrayado fuera de texto)

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”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La Contraloría General del Departamento de Putumayo, al ser la entidad encargada de llevar el registro público de las sanciones administrativas fiscales que impone, así como de efectuar su cobro, debe reconocer los ingresos por dicho concepto debitando la subcuenta 131102-Multas y sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411002-Multas y sanciones, de la cuenta de la cuenta 4110- CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Una vez la Contraloría General del Departamento de Putumayo reciba los recursos recaudados por concepto de multas y sanciones debitará la subcuenta de la cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO y acreditará la subcuenta 131102-Multas y sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Posteriormente, cuando se genere la obligación de trasladar las sumas recaudadas al Fondo de Bienestar Social de la Contraloría General del Departamento del Putumayo, la Contraloría debitará la subcuenta 542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Con el traslado de los recursos, la Contraloría debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta de la cuenta que corresponda del grupo 11- EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por los Fondos con personería jurídica y que verificado el listado de entidades de gobierno sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 533 de 2015, actualizado al 30 de abril de 2022, el Fondo de Bienestar Social de la Contraloría General del Departamento del Putumayo no se encuentra reportando información a la CGN, es necesario que este Fondo eleve ante la Contaduría General de la Nación una

solicitud, allegando los soportes respectivos, con el fin de que se revise si la entidad se encuentra bajo el ámbito aplicación del RCP, y se le asigne un código CHIP para el reporte de información a esta entidad.

CONCEPTO No. 20221100048171 DEL 24-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Baja en cuentas de 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.

Señores
DEFENSORÍA DEL PUEBLO
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° 20221400024572 del 24 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En la oficina jurídica de la Defensoría del Pueblo se adelantan procesos de cobro coactivo y procesos ejecutivos derivados de acciones populares en donde hubo desacato y posterior multa a diferentes funcionarios que laboran en distintas entidades del país, multas que dentro de esos procesos deben consignar en el Fondo Para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos, fondo manejado por la Defensoría. La consulta radica en cómo desde la oficina jurídica podemos evitar el inicio de procesos, cuya multa a consignar muchas veces es apenas 1 SMLMV y no vale la pena realizar un desgaste judicial por recuperar dicho monto, pero no dejando a un lado que es obligación de la Entidad y específicamente de la oficina, iniciar estos procesos”.

CONSIDERACIONES

El 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”.

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

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

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

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, actualizadas según la Resolución 211 de 2021, 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 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

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

Ahora bien, 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:

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 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 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, de acuerdo a lo señalado en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, habrá lugar a la baja en cuentas de los elementos de los estados financieros, cuando la partida deja de cumplir la definición de activo, lo cual puede ocurrir, 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 le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial a la entidad. Así las cosas, es de precisar que la entidad debe evaluar y establecer si el cobro de las cuentas por cobrar iguales o inferiores a 1 SMLMV le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial.

Adicionalmente, también habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar cuando se declara la prescripción de los derechos o cuando caduca la acción de cobro, dado que al no ser posible hacer efectivos dichos derechos mediante el 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, 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.

De acuerdo con lo anterior, es necesario aclarar que la realización de la baja en cuentas de estas partidas es un procedimiento contable que atañe a la misma entidad y la autorización de la realización de la baja en cuentas corresponde al funcionario, dependencia, o comité sobre quien recaiga dicha responsabilidad en los manuales que para el efecto haya elaborado la entidad en cumplimiento de lo estipulado en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable.

CONCEPTO No. 20221100049001 DEL 01-07-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones sin contraprestación Activos contingentes
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de intereses de mora por declaraciones tributarias

Doctora
 DIANA CENAIDA TREJOS MENA
 Jefe de Oficina
 Contaduría General
 Municipio 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° 20220010023202 del 17 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Por solicitud de la Subdirección de Impuestos y Rentas del Distrito de Santiago de Cali, traslado a su despacho las siguientes consultas:

1. ¿Se debería reconocer como ingreso por concepto de interés de mora desde el vencimiento del plazo para pagar los impuestos, anticipos y retenciones la totalidad del interés de mora que se genera a pesar de que existe una alta incertidumbre del recaudo de ese dinero?
2. Como existe una alta incertidumbre del recaudo del dinero por concepto de interés de mora porque los contribuyentes no cancelan oportunamente sus impuestos, anticipos y retenciones por diferentes razones ¿se debe registrar el potencial derecho en cuentas de orden?”.

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

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

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

(...)

6.1.1. Activos

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

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, actualizadas mediante la Resolución 211 de 2021, 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

(...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo.

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

(...)

2.5. Baja en cuentas

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

(...)

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 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". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Para la preparación de la información financiera se deberán observar las pautas que orientan el proceso contable, en especial el principio de Devengo donde la entidad reconoce los hechos económicos en el momento en que suceden, es decir, cuando surgen los derechos y obligaciones o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

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 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.

Con base en lo anterior, si la entidad ostenta un derecho del cual espera a futuro la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento por concepto de intereses de mora, deberá realizar el respectivo reconocimiento contable debitando la subcuenta 131103-Intereses de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBURARIOS y acreditando la subcuenta 411003-Intereses de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBURARIOS. Posteriormente, estas cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

Ahora bien, si en el momento en que ocurre el hecho económico la entidad cuenta con información que acredita que no existe probabilidad de flujo financiero por concepto de intereses de mora, ya sea porque el deudor se encuentra en un estado de precariedad o pobreza que le impide a la entidad perseguir el pago de la deuda, o este falleció y no existen bienes que puedan perseguirse para lograr tal pago, entre otras circunstancias que imposibilitan el cobro por parte de la entidad de tales intereses a sus deudores, no deberá reconocerse la cuenta por cobrar ni el ingreso en los estados financieros.

En consecuencia, si es posible que haya una entrada de flujo financiero fijo o determinable a la entidad, esta deberá revelar el hecho en las notas a los estados financieros y, si cuenta con una medición, podrá efectuar el registro en cuentas de orden debitando la subcuenta 819003-Intereses de mora de la cuenta 8190-OTROS ACTIVOS CONTINGENTES y acreditando la subcuenta 890590-Otros activos contingentes por contra de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

Así mismo, en el caso de que con posterioridad al reconocimiento la entidad determine que no va a ser posible el cobro de los intereses de mora, entre otras circunstancias, porque estas representen derechos que: i) no sea posible hacer efectivos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes; ii) sobre ellos opere alguna causal relacionada con su extinción; iii) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; iv) 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; o v) se pruebe la inexistencia del deudor, su insolvencia o su estado de precariedad, deberá procederse a realizar su baja en cuentas y retirar dichas partidas de los estados financieros.

Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos los referidos derechos, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento como activo.

CONCEPTO No. 20221100052311 DEL 25-07-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los embargos realizados por la entidad en virtud del procedimiento de cobro coactivo de sus cuentas por cobrar

Doctora
YAMILE FERNÁNDEZ CORTÉS
Subdirección de Contaduría
Departamento 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° 20220010029152 del 22 de julio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Departamento del Valle del Cauca como resultado de la gestión de cobro de cartera, realiza los procesos de ejecución (cobro coactivo) practicando medidas cautelares entre ellas el embargo de salarios y el embargo de sumas depositadas en cuentas bancarias del contribuyente.

(...)

Por lo anterior solicito amablemente a esta entidad como autoridad contable nacional, se sirva emitir concepto que permita dar respuesta a lo siguiente:

1. Dado que los recursos de los contribuyentes depositados en el Banco Agrario por orden de un funcionario fallador no son totalmente del Departamento del Valle del Cauca por encontrarse en un proceso de cobro coactivo ¿Cuál es la dinámica contable que debe realizar el Departamento del Valle del Cauca para reconocer dichos embargos?
2. ¿Cuál es el valor que debe reconocer en sus estados financieros el Departamento del Valle del Cauca, la totalidad del valor embargado al contribuyente o el valor de la liquidación del crédito en firme?”.

CONSIDERACIONES

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 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”.

Respecto a la regulación contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“6.1.1. Activos

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

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

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, disponen:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, los recursos embargados por el Departamento del Valle del Cauca en los procedimientos de cobro coactivo adelantados por este en contra de terceros no cumplen los criterios de reconocimiento como activos, toda vez que el Departamento del Valle del Cauca no tiene el control sobre estos y, por lo tanto, no deben ser objeto de reconocimiento como tales, hasta tanto no finalice el procedimiento administrativo de cobro y la entidad pueda disponer de los recursos.

En este sentido, es preciso señalar que si el Departamento del Valle del Cauca realiza el procedimiento administrativo de cobro coactivo sobre las acreencias creadas a su favor, previo a realizar dicho proceso de cobro debió reconocer las respectivas cuentas por cobrar.

Así las cosas, para efectos de control, los recursos embargados por el departamento a terceros serán registrados 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), por el valor total que se encuentre consignado en la cuenta de depósitos judiciales.

Si al finalizar el procedimiento administrativo, los recursos embargados pasan a ser de propiedad del departamento por el recaudo de sus cuentas por cobrar, deberá reversar los saldos de las cuentas de orden y registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, por el valor que efectivamente reciba el departamento para el pago de su acreencia.

CONCEPTO No. 20221100056191 DEL 24-08-2022

MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
TEMA	Cuentas por cobrar
SUBTEMA	Baja de 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

Doctora

NELLY CABEZAS SANDOVAL

Revisora Fiscal

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° 20220010033802 del 21 de julio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala que el Decreto 1076 de 2015 establece que “La tasa por utilización de agua y la tasa retributiva deberán ser cobradas por la autoridad ambiental competente, por la utilización de aguas y 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”. Así mismo, este decreto dispone que 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.

Así pues, la Corporación como autoridad ambiental competente realizó un estudio sobre la base mínima del instrumento económico de la tasa por uso de agua y la tasa retributiva con el fin de determinar la relación costo-beneficio del cobro. A partir de este estudio la Entidad, mediante la Resolución No. 353 de 19 de junio de 2020, estableció la metodología de cálculo para fijar la base mínima en pesos. Además, en esta resolución señaló las causales de depuración contable cuando la relación costo-beneficio al realizar el cobro no resulte eficiente, es decir, cuando el valor de las obligaciones resulte inferior al costo administrativo en que la Corporación incurre al adelantar un proceso de cobro.

En el mismo sentido, la Entidad menciona que la Ley 1437 de 2011, Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, consagra el principio de economía, el cual señala

que “las autoridades deberán proceder con austeridad y eficiencia, optimizar el uso del tiempo y de los demás recursos, procurando el más alto nivel de calidad en sus actuaciones y la protección de los derechos de las personas”, razón por la cual, para la Corporación, realizar el cobro de cuantías mínimas ocasiona un desgaste administrativo y financiero que es inviable, ya que no habría balance en la relación costo - beneficio y, en consecuencia, habría un detrimento para la Corporación.

Por lo anterior, la Entidad solicita a la CGN emitir un concepto en el que se clarifique si al aplicar la Resolución No. 353 de 19 de junio de 2020, en cuanto a la depuración contable, no se transgrede la ley, debido a que la revisoría fiscal ha recomendado revisar este tema por carecer de claridad sobre la aplicación de este procedimiento.

CONSIDERACIONES

El 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”.

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

“6.4 Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos". (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 211 de 2021, establecen:

“2. CUENTAS POR COBRAR

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia".

Ahora bien, 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”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas 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 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, de acuerdo a lo señalado en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, habrá lugar a la baja en cuentas de los elementos de los estados financieros, cuando la partida deja de cumplir la definición de activo, lo cual puede ocurrir, 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 le ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial a la entidad.

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, 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.

De acuerdo con lo anterior, es necesario aclarar que la realización de la baja en cuentas de estas partidas es un procedimiento contable que atañe a la misma entidad y la autorización de la realización de la baja en cuentas corresponde al funcionario, dependencia, o comité sobre quien recaiga dicha responsabilidad en los manuales que para el efecto haya elaborado la entidad en cumplimiento de lo estipulado por el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable.

Así las cosas, la depuración contable contenida en la Resolución No. 353 de 19 de junio de 2020, emitida por la Corporación, no transgredirá la ley, cuando al evaluar el costo-beneficio de realizar el cobro de las cuentas, la entidad establezca que se ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial, en cuyo caso deberá realizar la baja en cuentas mencionada.

CONCEPTO No. 20221100057321 DEL 07-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Clasificación de los préstamos por cobrar de difícil recaudo como activos corrientes y no corrientes

Doctora
 BIBIANA GUERRERO PEÑARETTE
 Subdirectora Administrativa y Financiera
 Secretaría Distrital de Desarrollo Económico
 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° 20220010035782 del 01 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

La Secretaría Distrital de Desarrollo Económico – SDDE clasificó el saldo del Convenio 570 de 2013 y los préstamos por cobrar de difícil cobro en virtud del mismo, como un activo corriente, basado en el juicio profesional, la ejecución de los recursos que venía presentando el convenio y las gestiones de recuperación de cartera realizadas por la entidad, independientemente de su denominación como cuentas de difícil recaudo.

Sin embargo, la Contraloría de Bogotá indicó que el saldo y los préstamos por cobrar de difícil cobro del convenio no debieron clasificarse como activos corrientes debido a que su ejecución supera más de una vigencia y no se conoce el estado real de los procesos de recaudo de los préstamos por cobrar, razón por la cual no puede clasificarse como activos corrientes al no poder garantizar su liquidez y disponibilidad, es decir, la Secretaría no puede disponer de los recursos de manera inmediata.

Por lo anterior, la entidad pregunta “¿Para determinar si un recurso es un activo corriente o no, incide o prevalece el tiempo de reconocimiento que este tiene en los estados financieros o el pilar a tener en cuenta para su clasificación responde a la intención que tiene la Entidad sobre el activo?”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, disponen:

“(…)

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 a precios de mercado o de no mercado, consumirlo o distribuirlo en forma gratuita, 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

Para determinar si un derecho por cobrar se clasifica como activo corriente o no corriente, como en el caso de los préstamos por cobrar de difícil recaudo referidos en su consulta, es necesario que la entidad determine si espera su recaudo dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros. De esta manera, si luego del análisis de cartera, la entidad considera que recibirá el recurso dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de los estados financieros, la entidad deberá clasificar y presentar el préstamo por cobrar como un activo corriente.

En consecuencia, el tiempo de reconocimiento del derecho por cobrar en los estados financieros, así como la intención que tenga la entidad sobre este, no son criterios a tener en cuenta para determinar si se clasifica como corriente o no corriente.

CONCEPTO No. 20221100057621 DEL 09-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de saldos sin depurar

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Cuentas por cobrar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de saldos sin depurar

Doctor

PEDRO VICENTE ARTURO ACOSTA

Subgerente Administrativo y Financiero

E.S.P. Centrales Eléctricas de Nariño S.A.

San Juan de Pasto, Nariño

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010035192 del 29 de julio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

La entidad requiere el lineamiento de la Contaduría General de la Nación respecto al tratamiento contable de hechos económicos establecidos entre el Instituto de Planificación y Promoción de Soluciones Energéticas para las zonas no Interconectadas – Ipse y Centrales Eléctricas de Nariño – Cedenar S.A. E.S.P. que se relacionan a continuación:

*Operaciones Recíprocas cuenta 138515-Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios Ipse a Cedenar:

1. Interés del pagaré correspondiente a los años 1999 a 2004: Corresponde a intereses de saldo de pagaré. El título fue cedido a Cisa y en 2015 Cedenar concilió con esta entidad extinguiendo la obligación.

2. Saldo antiguos por valor de \$4.203.123,95: Corresponde a interés e indexación de los valores reintegrados de contratos del año 1991 y de 1986, de lo cuales Cedenar reintegró el saldo después de la liquidación de los contratos.

3. Interés por \$709.924.110 del pagaré firmado en 1993: Corresponde a los intereses del pagaré que se capitalizó en Cedenar, que le representó al Ipse entrar como accionista mayoritario, y los intereses corresponden a los meses de septiembre a noviembre de 2003. Cedenar no lo contempla como cuenta por pagar.

4. Legalización Contrato 5731 de 1989: Corresponde a los valores de los anticipos de contratos no legalizados por Cedenar.

Total de la deuda a favor del Ipse \$1.442.263.957,84

*Operaciones recíprocas cuentas por cobrar Cedenar a Ipse

1. Contrato Interadministrativo 091 de 2008 “Evaluación de la generación de energía en el grupo eléctrico convencional utilizando biodiesel como combustible, para ser ubicado en la población de Salahonda cabecera municipal de Francisco Pizarro” Plan Piloto Salahonda Nariño: Corresponde a un saldo a favor de CEDENAR por valor a cobrar a Ipse más los intereses.

2. Saldos antiguos por vigilancia de Termotumaco, herramientas y AOM por valor de \$1.1015.710.761,60 reconocidos por el Ipse en acta del 22 de abril de 2002.

Total de la deuda a favor de Cedenar \$1.461.265.931,00

Adicionalmente indican:

“Se enfatiza el hecho de que, legalmente han operado para todas las deudas relacionadas en el presente documento, los fenómenos jurídicos de las prescripción y caducidad respecto de los rubros que fueron respaldados con títulos valores como pagarés, y títulos ejecutivos complejos como los contratos suscritos entre las partes lo que impide a las entidades ejercer los respectivos cobros.

Por lo expuesto anteriormente, y con el fin de lograr depurar estos saldos antiguos, se eleva la presente consulta conjunta entre el Ipse y Cedenar S.A. E.S.P., en orden a que se nos indique si es procedente retirar de los Estados Financieros de cada entidad estos valores los que se encuentran totalmente deteriorados y el procedimiento a realizar o aplicar”.

CONSIDERACIONES

1. Consideraciones Generales

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, establece:

“Artículo 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el párrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes”.

Ahora bien, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

Obligaciones

- f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

(...)

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular” (Subrayado fuera de texto).

2. Consideraciones sobre el Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, dispone:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.
(...)

6.1.2. Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

(...)

6.4 Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, disponen:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

3.5. Baja en cuentas

5. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire o se transfiera a un tercero o cuando el acreedor renuncie a ella.

6. La diferencia entre el valor en libros de la cuenta por pagar que se da de baja en cuentas y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

7. Cuando el acreedor renuncie al derecho de cobro o un tercero asuma la obligación de pago, la entidad aplicará la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo” (Subrayado fuera de texto).

El Instructivo No. 002 de 2015, por el cual se imparten instrucciones para la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, señala:

“La entidad determinará, a la fecha de transición, los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, los cuales serán el punto de partida para la aplicación de este. Para las Entidades de Gobierno, la fecha de transición será el 1 de enero de 2017.

(...)

En los siguientes numerales, se describen las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo aplicable a los entes de Gobierno Estas actividades pueden hacer que la entidad incorpore, dé de baja, reclasifique o mida, de una manera distinta, elementos que, a 31 de diciembre de 2016, no se hayan reconocido como activos, pasivos o patrimonio o que habiendo sido reconocidos se hayan medido de una manera distinta” (Subrayado fuera de texto).

3. Consideraciones sobre Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, dispone:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1. Activos

52. Los activos son recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o vender bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o venda bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

6.1.2. Pasivos

61. Un pasivo es una obligación presente, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

62. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la empresa debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la empresa tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la empresa debe evaluar la probabilidad de

tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

(...)

6.4 Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

118. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la empresa. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la empresa pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, indican:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La empresa reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia.

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

3.5. Baja en cuentas

5. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por pagar cuando se extingan las obligaciones que la originaron, esto es, cuando la obligación se pague, expire o se transfiera a un tercero o cuando el acreedor renuncie a ella.

6. La diferencia entre el valor en libros de la cuenta por pagar que se da de baja en cuentas y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

7. Cuando el acreedor renuncie al derecho de cobro o un tercero asuma la obligación de pago, la empresa aplicará la Norma de ayudas gubernamentales y subvenciones.

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la empresa, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La empresa corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la empresa reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para

el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la empresa reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la empresa corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo” (Subrayado fuera de texto).

El Instructivo No. 002 de 2014, mediante el cual la CGN imparte instrucciones para la transición al Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y no Captan ni Administran Ahorro del Público, señala:

“El estado de situación financiera de apertura es aquel en el que por primera vez, se miden los activos, pasivos y patrimonio de acuerdo con los criterios del nuevo Marco Normativo. Este estado se elaborará con corte al 1 de enero de 2015, año en que inicia el período de transición, a fin de obtener información financiera que pueda ser utilizada con propósitos comparativos en los primeros estados financieros del periodo de aplicación; por ello, no tendrá efectos legales.

(...)

En los siguientes numerales, se describen las principales actividades que realizará la empresa para la elaboración del estado de situación financiera de apertura según el nuevo Marco Normativo aplicable a las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público. Estas actividades pueden llevar a la empresa a incorporar, dar de baja, reclasificar o medir, de una manera distinta, elementos que, a 31 de diciembre de 2014, no se hayan reconocido o se hayan reconocido como activos, pasivos, o patrimonio. En el presente instructivo, no se pretende establecer una lista exhaustiva de actividades; por ello, cada empresa podrá ajustarlas dependiendo de las particularidades de la organización; no obstante, deberá garantizar que los elementos del estado de situación financiera de apertura cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el Marco Normativo y en el presente Instructivo” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, en la contabilidad se reconocen como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo. Para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando se declara la prescripción de los derechos o cuando caduca la acción de cobro. Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad contable, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar no cumplan con los requisitos para permanecer reconocidas como activo.

En este sentido, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible, con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Así pues, siempre que se presenten este tipo de cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

Por otro lado, las entidades contables, de acuerdo con lo dispuesto en los lineamientos de los instructivos para la transición a los respectivos Marcos Normativos, debieron haber realizado las actividades que las hayan llevado a incorporar, dar de baja, reclasificar o medir de una manera distinta los elementos que no se hayan reconocido o se hayan reconocido como activos, pasivos o patrimonio de acuerdo con su definición en los Marcos Conceptuales correspondientes.

Así mismo, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, para ambos Marcos Normativos, indica que ante un error por omisión o inexactitud para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros fueron formulados, la entidad contable corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio que se vieron afectadas por esto. Por lo que, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

De esta manera, las entidades contables deberán aplicar los literales A y B de estas conclusiones, según evalúen si contaban o no con la información suficiente, durante periodos anteriores o en la transición a los nuevos marcos normativos contables, para determinar que las cuentas por cobrar y por pagar cumplieran con los criterios para mantenerlas reconocidas. Sin embargo, con base en la información suministrada en su consulta sobre los casos de las cuentas por cobrar 1 y 2 del Ipse a Cedenar, relacionados con el pagaré cedido a Cisa y los saldos antiguos de intereses e indexación de los valores reintegrados de contratos del año 1991 y de 1986, las entidades contables deberán aplicar el literal A de estas conclusiones.

A. Cuando las entidades contables tenían la información disponible durante los periodos anteriores o en la fecha de transición a los nuevos marcos normativos:

En caso de haber contado con la información disponible en la fecha de transición a los nuevos marcos normativos o durante los periodos anteriores, y de haberse omitido o existido una mala interpretación de la información, eventos que dan origen a un error, las entidades contables deberán realizar el tratamiento contable de estas partidas como corrección de errores de periodos anteriores.

Por consiguiente, para corregir el error relacionado con cuentas por cobrar que permanecen reconocidas de las cuales no se espera la entrada de flujo financiero, las entidades contables debitarán la subcuenta correspondiente de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), si existe deterioro, acreditarán la cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, en la que tenga reconocida la cuenta por cobrar objeto de su consulta. La diferencia que se presente se registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES o 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, según el marco normativo aplicable.

De igual forma, para corregir el error relacionado con cuentas por pagar que permanecen reconocidas y de las cuales ya se han extinguido las obligaciones que las originaron, las entidades contables debitarán la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 2-PASIVOS y acreditarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES o 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, según el marco normativo aplicable.

Asimismo, para efectos de presentación, cuando la entidad contable corrija errores considerados materiales, deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

B. Cuando las entidades contables no tenían información disponible durante los periodos anteriores o en la fecha de transición a los nuevos marcos normativos:

En caso de no haber contado con la información disponible durante los periodos anteriores o en la fecha de transición a los nuevos marcos normativos, es decir, solamente hasta el periodo actual se obtuvo la información sobre los hechos económicos objeto de su consulta, las entidades contables deberán realizar el tratamiento contable de estas partidas como una baja en cuentas producto del proceso de depuración contable permanente y sostenible.

Por consiguiente, para realizar la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, las entidades contables debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR), si existe deterioro, y acreditarán la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR. La diferencia que se presente se registrará mediante el débito de la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Ahora bien, para realizar la baja en cuentas de las cuentas por pagar, las entidades contables debitarán la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 2-PASIVOS y acreditarán la subcuenta 480220-Ganancia por baja en cuentas por pagar de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

CONCEPTO No. 20221100058251 DEL 16-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los actos administrativos reconocidos como cuentas por cobrar que son objeto de control por parte de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo

Doctora
CLAUDIA JANETH VELÁSQUEZ ROMERO
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° 20220010037732 del 12 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) La SNS en ejercicio de su actividad misional expide actos de liquidación de tasa, contribución y de imposición de multas a sus vigilados, los cuales son reconocidos como cuentas por cobrar (grupo 13) una vez cumplen las condiciones de ser claras, expresas y exigibles y adquirir la firmeza, según se trate.

No obstante, en algunos casos y por diferentes razones, los vigilados deciden interponer recursos contra los actos administrativos antes descritos (destacando el de nulidad y restablecimiento del derecho), con el objeto de no pagar lo liquidado o pagar una suma inferior. Al recibir la notificación y dar inicio al proceso de defensa, el Grupo de Defensa Judicial de la Dirección Jurídica registra el proceso y el valor demandado en la base de datos eKOGUI.

Con base en lo anterior, estos procesos litigiosos en contra de la Entidad son reconocidos por el valor de las pretensiones de los demandantes dependiendo su probabilidad de pérdida, en tal sentido se constituyen provisiones aquellas con mayor riesgo (cuenta 2701) y en cuentas de orden acreedoras las de riesgo medio o menor (cuenta 9120). Al presentarse esta situación se ha encontrado que obligaciones registradas en cuentas por cobrar, al mismo tiempo se encuentran provisionadas en pasivo o en cuentas de orden acreedoras.

Ante esto, la Entidad aplicando el principio de esencia sobre la forma, ha determinado mantener los actos administrativos en litigio registrados como pasivo o en cuenta de orden, según la calificación

del proceso por el área respectiva, en espera de su fallo, y reconocer como cuentas por cobrar en los casos en que NO exista incertidumbre respecto del ingresos de recursos y en la cuantía a recibir.

Ahora bien, pese a que los vigilados han interpuesto recursos contra los actos de liquidación de tasa, contribución o multas, se ha detectado que, con el fin no incurrir en gastos por intereses o daño antijurídico (en el caso que no prospere a su favor el recurso presentado), cancelan la totalidad del valor del acto, generando una situación de pago de una cuenta por cobrar no reconocida contablemente.

Actualmente se registran estos recaudos como ingresos recibidos por anticipado, sin embargo, los procesos litigiosos que se encuentran asociados pueden tardar cinco (5) o más años en la jurisdicción contenciosa administrativa en fallarse, lo que ha conllevado a la SNS a mantener como anticipo un valor por esta cantidad de tiempo y estar condicionada su gestión a un fallo judicial.

Al considerar estas situaciones surgen los siguientes cuestionamientos:

1. ¿Corresponde registrar como provisiones o cuentas de orden acreedoras el valor de los actos administrativos demandados en contra de la SNS, con los cuales se cobran multas, contribución o tasa, entre tanto se resuelve el proceso en la instancia judicial? Esto teniendo en cuenta principalmente el grado de incertidumbre sobre la entrada de recursos y sobre la cuantía resultante al final del proceso; adicional que, al estar en este proceso de nulidad y restablecimiento del derecho no es exigible, teniendo en cuenta la suspensión del acto por prejudicialidad.
2. Si el demandante consigna en las cuentas de la Entidad el valor del acto administrativo, no obstante haya interpuesto los recursos en contra de la SNS, ¿procede reconocer la cuenta por cobrar y su recaudo?, y posteriormente esperar el resultado del proceso judicial que puede conllevar a la devolución del dinero total o parcialmente y por tanto reversión del reconocimiento inicial, afectando un menor valor de la cuenta por cobrar y el estado de resultados o el patrimonio de vigencias anteriores (dependiendo el momento en que suceda el fallo)?.
3. Teniendo en cuenta lo expuesto, ¿debe registrarse y revelarse como anticipo (pasivo para la SNS) el valor consignado?, sin considerar que existe alta probabilidad que permanezca en esta condición por varias vigencias”.

CONSIDERACIONES

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA) señala:

“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 88. PRESUNCIÓN DE LEGALIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO. Los actos administrativos se presumen legales mientras no hayan sido anulados por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. Cuando fueren suspendidos, no podrán ejecutarse hasta tanto se resuelva definitivamente sobre su legalidad o se levante dicha medida cautelar.

ARTÍCULO 89. CARÁCTER EJECUTORIO DE LOS ACTOS EXPEDIDOS POR LAS AUTORIDADES. Salvo disposición legal en contrario, los actos en firme serán suficientes para que las autoridades, por sí mismas, puedan ejecutarlos de inmediato. En consecuencia, su ejecución material procederá sin mediación de otra autoridad. Para tal efecto podrá requerirse, si fuere necesario, el apoyo o la colaboración de la Policía Nacional.

(...)

ARTÍCULO 91. PÉRDIDA DE EJECUTORIEDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO. Salvo norma expresa en contrario, los actos administrativos en firme serán obligatorios mientras no hayan sido anulados por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. Perderán obligatoriedad y, por lo tanto, no podrán ser ejecutados en los siguientes casos:

1. Cuando sean suspendidos provisionalmente sus efectos por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.
2. Cuando desaparezcan sus fundamentos de hecho o de derecho.
3. Cuando al cabo de cinco (5) años de estar en firme, la autoridad no ha realizado los actos que le correspondan para ejecutarlos.
4. Cuando se cumpla la condición resolutoria a que se encuentre sometido el acto.
5. Cuando pierdan vigencia.

(...)

ARTÍCULO 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el parágrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes.

ARTÍCULO 99. DOCUMENTOS QUE PRESTAN MÉRITO EJECUTIVO A FAVOR DEL ESTADO. Prestarán mérito ejecutivo para su cobro coactivo, siempre que en ellos conste una obligación clara, expresa y exigible, los siguientes documentos:

1. Todo acto administrativo ejecutoriado que imponga a favor de las entidades públicas a las que alude el 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” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la regulación contable pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.4 Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos”.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señalan:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación

incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia.

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

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 064 de 2022, 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.

(...)

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.

(...)

2.9. Sentencia absolutoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo absolutorio o constancia de no acuerdo de conciliación extrajudicial

(...)

Las costas procesales que se liquiden a favor de la entidad se registrarán debitando la subcuenta 133805-Costas procesales de la cuenta 1338-SENTENCIAS, LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES A FAVOR DE LA ENTIDAD y acreditando la subcuenta 480862-Costas procesales a favor de la entidad de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS”.

CONCLUSIONES

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 este sentido, el reconocimiento contable de los actos administrativos mediante los cuales las entidades públicas le imponen una obligación de carácter pecuniario a un tercero se deberá realizar cuando se tenga un derecho del cual se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero, lo cual ocurre cuando el acto administrativo que presta mérito ejecutivo adquiere firmeza.

Lo anterior, por cuanto, de acuerdo con lo señalado en los artículos 98 y 99 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo, entre ellos los actos administrativos en firme 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.

Una vez hechas estas precisiones, a continuación, se establecen los tratamientos contables de los actos administrativos reconocidos como cuentas por cobrar que son objeto de control por parte de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo:

1. Tratamiento contable de las cuentas por cobrar que son objeto de controversia judicial, sobre las cuales no se han realizado ni se realizarán abonos.

Cuando un acto administrativo es objeto del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, no debe realizarse solo por este hecho la baja en cuentas de las partidas que lo representan, dado que de conformidad con lo establecido en el artículo 88 del CPACA, los actos administrativos se presumen legales mientras no hayan sido anulados por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

En este sentido, lo que corresponde a la entidad es evaluar, en el transcurso del proceso judicial, si la cuenta por cobrar sigue cumpliendo los requisitos para su reconocimiento como activo, en atención a que, de acuerdo con lo señalado en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, habrá lugar a la baja en cuentas de los elementos de los estados financieros, cuando la partida deja de cumplir la definición de activo, lo cual ocurre, respecto a las cuentas por cobrar, cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros o no se tenga probabilidad de recuperar los mismos.

Así las cosas, si la entidad cuenta con la información para determinar que no es probable que reciba los flujos financieros durante el transcurso del proceso judicial, ni tampoco una vez culminado el mismo en atención a la probable declaratoria de nulidad del acto administrativo, deberá realizar la baja en cuentas de la cuenta por cobrar.

Por el contrario, si la entidad determina que es probable que, durante el proceso judicial, o una vez culminado el mismo, pueda esperar recibir los flujos financieros, deberá mantener reconocida la cuenta por cobrar y sólo dejará de reconocerla en caso de que se declare su nulidad.

Ahora bien, si en la demanda se encuentran pretensiones de carácter pecuniario como el pago de una indemnización, costas procesales, entre otras, deberá atenderse, para efecto del reconocimiento de estas pretensiones, 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.

2. Tratamiento contable de las cuentas por cobrar que son objeto de controversia judicial, sobre las cuales se han realizado, o pueden llegar a realizarse abonos en el transcurso del proceso judicial.

De conformidad con lo establecido en el punto anterior, a la entidad le corresponde evaluar en el transcurso del proceso judicial si la cuenta por cobrar sigue cumpliendo los requisitos para su reconocimiento como activo.

En este sentido, si la entidad determina que es probable que al culminar el proceso judicial o durante el mismo, recibirá flujos financieros por la cuenta por cobrar, deberá mantenerla reconocida y sólo

dejará de reconocerla en caso de que se declare su nulidad por parte del juez contencioso administrativo.

Así las cosas, los abonos realizados por el deudor antes y durante el proceso judicial deben disminuir el valor de la cuenta por cobrar.

Ahora bien, si por medio del proceso judicial el demandante presenta pretensiones de carácter pecuniario como la devolución o reintegro de los abonos realizados, el pago de una indemnización adicional, costas procesales, entre otras, deberá atenderse, para efecto del reconocimiento de dichas pretensiones, 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.

Por lo anterior, con la notificación de la admisión de la demanda la entidad deberá evaluar 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, conforme se describe a continuación:

a. 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.

b. 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 en cuentas de orden acreedoras contingentes, por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que la entidad tendría que realizar para cancelar la obligación.

c. 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 por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente.

3. Tratamiento contable de las cuentas por cobrar sobre las cuales se realizaron o pudieron realizarse abonos, una vez es proferida la sentencia definitiva.

En caso de que por medio de la sentencia definitiva el juez no declare la nulidad del acto administrativo y, por lo tanto, no ordene la devolución de los abonos realizados, se deberá seguir aplicando lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar para el tratamiento contable de la misma.

En caso de que por medio de la sentencia definitiva el juez declare la nulidad del acto administrativo y ordene la devolución de los abonos, se deberá realizar la respectiva baja en cuentas de la cuenta por cobrar y se deberá reconocer la cuenta por pagar respectiva.

En caso de que por medio de la sentencia definitiva el juez modifique el valor establecido en el acto administrativo, y el monto total de los abonos realizados por el deudor supere el valor del acto

administrativo determinado por el juez, entonces la entidad debe reconocer la cuenta por pagar por la diferencia entre ambos valores y realizar la baja en cuentas de la cuenta por cobrar.

Si por medio de la sentencia definitiva el juez modifica el valor establecido en el acto administrativo, y el monto total de los abonos realizados por el deudor es inferior al monto del acto administrativo determinado por el juez, entonces la entidad debe ajustar el valor de la cuenta por cobrar y seguir aplicando lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar para el tratamiento contable de la misma.

Así mismo, si se condena o reconoce en favor de la entidad conceptos como indemnizaciones, intereses, costas procesales, entre otros, deberá atenderse, para efecto de su reconocimiento, 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.

4. Tratamiento contable de las cuentas por cobrar que son objeto de controversia judicial que fueron pagadas en su totalidad por el deudor

En caso de que el deudor haya pagado en su totalidad el valor de la cuenta por cobrar, el pago debió reconocerse debitando la cuenta y subcuenta respectiva del Grupo 11 efectivo y equivalentes al efectivo y acreditando la cuenta y subcuenta respectiva del Grupo 13 cuentas por cobrar.

Así las cosas, si por medio del proceso judicial el demandante, además de la declaratoria de nulidad del acto administrativo, pretende la devolución o reintegro del valor pagado, el pago de una indemnización adicional, costas procesales, entre otras, deberá atenderse, para efecto del reconocimiento de tales pretensiones, 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.

Una vez establecido el anterior tratamiento contable, se responde a sus inquietudes de la siguiente manera:

Pregunta 1

Si en la demanda se encuentran además de las pretensiones anulatorias pretensiones pecuniarias como la devolución o reintegro total o parcial de los pagos o abonos realizados respecto a la cuenta por cobrar, el pago de intereses, costas procesales o indemnizaciones, entre otras, con la notificación de la admisión de la demanda la entidad deberá evaluar la probabilidad de pérdida del litigio con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable y realizar el reconocimiento contable respectivo.

Así las cosas, si una vez realizado el análisis por parte de la entidad se encuentra que debe reconocerse una provisión, esta deberá reconocerse por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente. Así mismo, si la entidad establece que debe reconocerse un pasivo contingente, este se registrará en cuenta de orden acreedoras contingentes, por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que la entidad tendría que

realizar para cancelar la obligación.

De lo anterior se desprende que si en la demanda, por ejemplo, el demandante sólo pretende la declaratoria de nulidad del acto administrativo y la devolución o reintegro de los abonos realizados, el pasivo contingente o la provisión se registrarán por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que la entidad tendría que realizar para realizar esa devolución, y no el valor total del acto administrativo.

Así mismo, si en la demanda, por ejemplo, el demandante solo pretende la declaratoria de nulidad del acto administrativo y el pago de costas procesales, el pasivo contingente o la provisión se registrarán por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que la entidad tendría que realizar para realizar el pago de esas costas procesales, y no el valor total del acto administrativo.

Preguntas 2 y 3

En caso de que el deudor haya pagado el valor de la cuenta por cobrar, dicho pago debió registrarse debitando la cuenta y subcuenta respectiva del Grupo 11 efectivo y equivalentes al efectivo y acreditando la cuenta y subcuenta respectiva del Grupo 13 cuentas por cobrar; y si por medio del proceso judicial el demandante pretende la declaratoria de nulidad del acto administrativo y la devolución o reintegro del valor pagado deberá atenderse, para efecto del reconocimiento de este hecho económico, 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.

En atención a lo anterior, no deberá realizarse la reversión del reconocimiento inicial de la cuenta por cobrar, ni afectar el estado de resultados o el patrimonio de vigencias anteriores, ni tampoco registrarse un anticipo por el valor recibido por la cuenta por cobrar.

CONCEPTO No. 20221100058811 DEL 20-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de la sobretasa a la gasolina que va con destino al fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina, y flujo de información para el registro oportuno del hecho económico en los estados financieros.

Doctor
CÉSAR 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° 20220010038342 del 18 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…)

...los mayoristas e importadores disponen de 18 días calendario para efectuar la presentación y pago de las declaraciones de venta de Gasolina y ACPM ante los bancos quienes disponen de cinco (5) días calendario para reportar la información de declaraciones y pagos de los declarantes a los departamentos para su consolidación, reconocimiento y reporte al Ministerio de Transporte (momento inicial causación mes) Información ésta que está llegando aproximadamente entre los días 25 o 26 y el 30 del mes inmediatamente siguiente al mes objeto de cierre contable.

En consideración a lo anterior, y teniendo en cuenta que son los departamentos quienes una vez consolidada la información de los diferentes recaudadores sobre las declaraciones y pagos de los mayoristas y/o importadores, remiten la información de recaudo de cada uno de ellos al Ministerio de Transporte para lo pertinente en relación con el 5% del Fondo de Subsidio de Sobretasa a la Gasolina (causación mes), aproximadamente entre los días 23 y 26 del mes siguiente al mes objeto de cierre contable en cada una de las entidades públicas participantes. Para esa fecha el cierre de las diferentes contabilidades, incluida la del Ministerio de Transporte (para la causación en el módulo de ingresos) ya se ha efectuado, razón por la cual no se alcanzan a incluir las cifras reportadas por los correspondientes departamentos, generándose de esta forma una diferencia que se evidencia en el

reporte de Operaciones Recíprocas de manera clara en cada cierre trimestral objeto de reporte a la CGN.

Es decir que, las cifras relativas a la Sobretasa a la Gasolina en cuanto al 5% del Fondo de subsidio de la Sobretasa a la gasolina(fondo especial), por diferencias de tiempo entre los momentos en que los departamentos disponen de la información (de acuerdo al pago y presentación de la declaración) y que además nos han mencionado que ellos toman la información con el valor del ingreso a las entidades bancarias y el momento en el Ministerio de Transporte dispone de la misma mediante remisión efectuada por ellos mismos (entre el día 26 y 30 del mes inmediatamente siguiente el objeto de cierre) difiere en unos días que les permite a ellos incorporarla a la contabilidad y reportes que generan para la CGN, mientras que el Ministerio no alcanza a lograrlo por las fechas de cierre del SIIF y de reporte a la CGN, presentándose de manera recurrente una diferencia no conciliada en los saldos de las cuentas recíprocas de los departamentos y el Ministerio de Transporte que viene siendo observada, mediante hallazgos de auditoría de manera recurrente, por parte de la Contraloría General de la República, que por ende incide directamente en el fenecimiento de la cuenta fiscal de cada vigencia.

Dada la situación mencionada, con el fin de minimizar las diferencias en el reporte de las Operaciones Recíprocas y los hallazgos reiterativos por parte de las auditorías de la Contraloría General de la República, teniendo en cuenta que la mayoría de los Departamentos nos han informado que ellos realizan la operación de causación de la sobretasa a la gasolina cuando los recursos ya están reflejado en sus cuentas bancarias, esto quiere decir, que hacen simultáneamente la causación y el recaudo; en otros dos o tres departamentos si están haciendo la operación de causación contable en el mes correspondiente y como caso puntual tenemos que en mesas de trabajo realizadas con los funcionarios del Departamento de Bolívar, nos informan, que si conocen esta información antes, sin embargo, no la registran hasta que se confirma el valor en las cuentas bancarias.

En consecuencia, solicitamos su valioso apoyo en emitir un concepto sobre el siguiente punto:

¿Es viable que a través de la CGN como ente rector contable, que nos brinde las instrucciones para ambas partes (Ministerio y Departamentos) para establecer el momento (tiempo) de causación de esta operación?”.

CONSIDERACIONES

La Ley 488 de 1998, por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales, indica:

“ARTÍCULO 117. SOBRETASA A LA GASOLINA MOTOR Y AL ACPM. Autorícese a los municipios, distritos y departamentos, para adoptar la sobretasa a la gasolina motor extra y corriente, en las condiciones establecidas en la presente ley.

Créase como contribución nacional la sobretasa al ACPM. La sobretasa al ACPM será cobrada por la Nación y distribuida en un cincuenta por ciento (50%) para el mantenimiento de la red vial nacional

y otro cincuenta por ciento (50%) para los departamentos incluido el Distrito Capital con destino al mantenimiento de la red vial.

(...)

ARTÍCULO 118. HECHO GENERADOR. Está constituido por el consumo de gasolina motor extra y corriente nacional o importada, en la jurisdicción de cada municipio, distrito y departamento.

(...)

ARTICULO 119. RESPONSABLES. Son responsables de la sobretasa, los distribuidores mayoristas de gasolina motor extra y corriente y del ACPM, los productores e importadores. Además son responsables directos del impuesto los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de la gasolina que transporten o expendan y los distribuidores minoristas en cuanto al pago de la sobretasa de la gasolina y el ACPM a los distribuidores mayoristas, productores o importadores, según el caso.

(...)

ARTÍCULO 124. DECLARACION Y PAGO. Los responsables cumplirán mensualmente con la obligación de declarar y pagar las sobretasas, en las entidades financieras autorizadas para tal fin, dentro de los dieciocho (18) primeros días calendario del mes siguiente al de causación. Además de las obligaciones de declaración y pago, los responsables de la sobretasa informarán al Ministerio de Hacienda y Crédito Público - Dirección de Apoyo Fiscal, la distribución del combustible, discriminado mensualmente por entidad territorial, tipo de combustible y cantidad del mismo.

Los responsables deberán cumplir con la obligación de declarar en aquellas entidades territoriales donde tengan operación, aún cuando dentro del periodo gravable no se hayan realizados operaciones gravadas.

La declaración se presentará en los formularios que para el efecto diseñe u homologue el Ministerio de Hacienda y Crédito Público a través de la Dirección de Apoyo Fiscal y en ella se deberá distinguir el monto de la sobretasa según el tipo de combustible, que corresponde a cada uno de los entes territoriales, a la Nación y al Fondo de Compensación.

(...)

ARTÍCULO 127. ADMINISTRACION Y CONTROL. La fiscalización, liquidación oficial, discusión, cobro, devoluciones y sanciones, de las sobretasas a que se refieren los artículos anteriores, así como las demás actuaciones concernientes a la misma, es de competencia del municipio, distrito o departamento respectivo, a través de los funcionarios u organismos que se designen para el efecto. Para tal fin se aplicarán los procedimientos y sanciones establecidos en el Estatuto Tributario Nacional.

(...)

ARTÍCULO 130. FONDO DE SUBSIDIO DE LA SOBRETASA A LA GASOLINA. Créase el fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina el cual se financiará con el 5% de los recursos que recaudan los departamentos por concepto de la sobretasa a que se refiere la presente Ley.

Los recursos de dicho fondo se destinarán a los siguientes departamentos: Norte de Santander, Amazonas, Chocó, Guainía, Guaviare, Vaupés y Vichada, San Andrés y Providencia y Santa Catalina.

El Fondo de Subsidio de la Sobretasa a la Gasolina será administrado por el Ministerio de Transporte y la distribución de los recursos se realizará previa consulta a los departamentos interesados” (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 2653 de 1998, por medio del cual se reglamenta la sobretasa a la gasolina y al Acpm de que trata el Capítulo VI de la Ley 488 del 24 de diciembre de 1998, establece:

“ARTÍCULO 5°. Suscripción de convenios. Para efectos de la declaración y pago de las sobretasas de que trata el presente decreto, las entidades territoriales y la Dirección de Apoyo Fiscal, suscribirán convenios con entidades financieras con cobertura nacional vigiladas por la Superintendencia Bancaria, e informarán a los sujetos responsables acerca de la suscripción de los mismos, en los términos previstos en el Estatuto Tributario.

(...)

ARTÍCULO 6°. Giro de los recaudos por parte de las entidades financieras autorizadas. Las entidades financieras autorizadas para recaudar, de conformidad con las declaraciones recepcionadas, girarán a la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público, al respectivo ente territorial, y al Fondo de Subsidio de la sobretasa a la gasolina, el monto de los recaudos que a cada uno de ellos corresponda, a más tardar el quinto (5°) día calendario siguiente a la fecha de recaudo.

Para efectos de lo previsto en el inciso anterior, las entidades territoriales y la Dirección General de Apoyo Fiscal, informarán a las entidades financieras, con las cuales hayan suscrito convenio para recepcionar la declaración y recaudar la sobretasa, el número de cuenta y entidad financiera a la cual deben consignar los recaudos.

El valor del recaudo a nombre del Fondo de Subsidio de la sobretasa a la gasolina, deberá ser consignado en las cuentas que para el efecto informe el Ministerio de Transporte” (Subrayado fuera de texto).

La Resolución 001496 de 2011, por la cual se reglamenta la administración del Fondo de Subsidio de la Sobretasa a la Gasolina, establece:

“ARTÍCULO QUINTO. Distribución de Recursos. Los recursos del Fondo de Subsidio de la Sobretasa a la Gasolina serán distribuidos por el Ministerio de Transporte mediante la transferencia o situación de los recursos en partes iguales a los departamentos beneficiarios.

La distribución de los recursos apropiados en cada vigencia, se llevará a cabo de manera gradual, mediante resoluciones de transferencia expedidas por el Ministerio de Transporte (...).

(...)

ARTÍCULO SÉPTIMO. Recaudo de los Recursos. Para la declaración y pago de la sobretasa, todos los departamentos deberán suscribir convenios con entidades financieras de cobertura nacional, de conformidad con lo establecido en el artículo 5 del Decreto 2653 de 1998.

Los convenios deben contemplar que las entidades financieras con las cuales los departamentos han suscrito convenios de recaudo de la sobretasa a la gasolina, efectúen el giro de los recursos correspondientes al Fondo de Subsidio de la Sobretasa a la Gasolina, a la cuenta bancaria dispuesta para el efecto por el Ministerio de Transporte (...).

ARTÍCULO OCTAVO. Informes de Recaudo. El Ministerio de Transporte, a través de la Subdirección Administrativa y Financiera, podrá solicitar en cualquier momento a los departamentos, la presentación de informes, discriminados mes a mes, en los cuales se especifiquen:

1. Nombre del distribuidor mayorista, importador o productor declarante.
2. Monto de la Sobretasa declarada y recaudada en un periodo determinado.
3. Monto de la sobretasa en el respectivo periodo con destino al Fondo de Subsidio de la Sobretasa a la Gasolina.
4. Fecha del recaudo en el departamento y fecha de giro al Fondo” (Subrayado fuera de texto).

La Sentencia C-897/99 indica:

“La sobretasa a la gasolina motor extra y corriente de que trata el artículo 117 de la Ley 488 de 1998, es una renta estrictamente territorial, esto es, una fuente de financiación endógena de las entidades territoriales beneficiadas”.

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen:

“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

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.

(...)

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.

(...)

1.2.2. Medición

6. Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes.

1.3. Transferencias

7. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

1.3.1. Reconocimiento

8. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

9. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

10. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

11. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución.

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

La sobretasa a la gasolina es una renta estrictamente territorial, por lo tanto, con la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los responsables, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, los municipios, distritos y departamentos registrarán la cuenta por cobrar y el ingreso por concepto de sobretasa a la gasolina, mediante un débito en la subcuenta 130535-Sobretasa a la gasolina de la

cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y un crédito en la subcuenta 410535-Sobretasa a la gasolina de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Cuando las entidades financieras efectúen el giro de los recursos a los departamentos, estos debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS por el 95% del valor de la sobretasa, a su vez, debitarán la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR por el 5% del valor de la sobretasa que va con destino al fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina del Ministerio de Transporte; y acreditarán la subcuenta 130535-Sobretasa a la gasolina de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

Adicionalmente, los departamentos registrarán la obligación de transferir el 5% del valor de la sobretasa al fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina del Ministerio de Transporte, debitando la subcuenta 542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditando la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Así mismo, los departamentos informarán al Ministerio de Transporte el valor que debe reconocer por concepto de sobretasa, para que este último debite la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acredite la subcuenta 442890-Otras transferencias de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Es de precisar que, es necesario que los departamentos y el Ministerio de Transporte mantengan un adecuado flujo de información, a fin de que este último registre oportunamente el derecho y el ingreso por transferencia.

Con el giro de los recursos al fondo de subsidio de la sobretasa a la gasolina del Ministerio de Transporte por parte de las entidades financieras, los departamentos debitarán la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditarán la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. Por su parte, el Ministerio de Transporte debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20221100059191 DEL 26-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian
	SUBTEMA	Deterioro en las cuentas por cobrar por concepto de cuotas partes de pensiones

Doctor
RAMIRO VÉLEZ TOBÓN
Director Administrativo y Financiero
Entidad Administradora de Pensiones 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° 20221400038612 del 19 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…)

Una de las fuentes de financiación que tiene Pensiones de Antioquia en sus fondos de reserva (vejez y sobrevivencia) para el pago de las pensiones son las cuotas partes pensionales, de conformidad con lo reglado en el Decreto 1848 de 1969 la entidad a cuyo cargo esté el reconocimiento y pago de la pensión, tiene derecho a repetir contra las entidades o empresas oficiales obligadas al reembolso de la cantidad proporcional que les corresponda, a prorrata del tiempo de servicios prestado en cada una de ellas. Facultad que también fue establecida en el artículo 2° de la Ley 33 de 1985 y, por su parte, el artículo 11 de Decreto 2709 e 1994 dispone que todas las entidades de previsión social a las que un empleado haya efectuado aportes para obtener una pensión, tienen la obligación de contribuirle a la entidad pagadora de la prestación, con la cuota parte que le corresponda.

En este sentido, el recobro de las cuotas partes pensionales es un derecho crediticio a favor de la entidad que ha reconocido y pagado una mesada pensional quien puede repetir contra las demás entidades obligadas al pago, a prorrata del tiempo laborado por el trabajador o de los aportes efectuados.

La cartera que se encuentra registrada en la contabilidad de los fondos de reservas (vejez y sobrevivencia) es por concepto de cuotas partes pensionales y está a cargo de entidades públicas (hospitales, municipios, departamentos, universidades entre otras). Esta cartera es susceptible de

prescripción de ese derecho de recobro, dado que si bien el derecho a la pensión es imprescriptible al emanar del derecho al trabajo y a la seguridad social, las mesadas pensionales y las cuotas partes que de ella se derivan si pueden prescribir en caso de no reclamación oportuna, por tratarse de obligaciones crediticias de expiración periódica que no afectan la existencia misma de derechos irrenunciables.

De conformidad con la Resolución No. 2019030400 del 09 de septiembre de 2019 por medio de la cual se establece el Manual de Cartera y contiene el procedimiento de cobro persuasivo y coactivo de PENSIONES DE ANTIOQUIA, la competencia para decretar la prescripción la tiene el Comité de Cartera, a donde el funcionario ejecutor llevará el caso que evidencie en tal sentido, previo estudio de la respectiva obligación remitida para el cobro por parte de la Dirección Administrativa y Financiera.

Donde entre otras consideraciones para decretar prescripción se tiene en cuenta lo siguiente:

1. Actualmente el término de prescripción de la acción de cobro de obligaciones por concepto de cuotas partes pensionales, es de tres (3) años establecido en el artículo 4° de la Ley 1066 de 2006, contado a partir de la fecha del pago de la mesada pensional.
2. El término de prescripción se interrumpe con la notificación efectiva del mandamiento de pago y, a partir del día siguiente a dicha notificación, el término trienal inicia nuevamente su conteo.
3. En PENSIONES DE ANTIOQUIA la facultad de declarar la prescripción de las cuotas partes pensionales, la tiene el Comité de Cartera una vez el funcionario ejecutor ponga en su conocimiento el caso que evidencie en tal sentido.

Es de anotar que una vez es declarada la prescripción de la cartera por cuotas partes en la contabilidad de los fondos de reservas se registra una baja en cuentas, afectando la cuenta en el activo contra el patrimonio en el capital en los fondos de reservas.

Ahora bien por recomendación de la Revisoría Fiscal de la entidad se tiene registrado en la contabilidad de los fondos de reservas (vejez y sobrevivencia) un deterioro de la cartera de las cuotas partes susceptibles de prescripción. (...)

Es importante resaltar que la cartera generada por concepto de cuotas partes, como se mencionó anteriormente, se encuentra regulada taxativamente en la norma, por lo que no se da el riesgo crediticio al que hace referencia el deterioro, debido a que PENSIONES ANTIOQUIA tiene facultades ejecutivas que permiten de oficio optar por medidas cautelares, adicional a ello, las cuotas partes como sistema de financiación de las pensiones, al ser esta un derecho constitucional, en caso de liquidación de la entidad responsable del pago, el garante de los valores adeudados siempre será el estado, por lo que habrá una entidad a la que se le realice el cobro de esta obligación.

Por lo anterior solicito amablemente se me indique si para el caso puntual de la cartera de cuotas partes de pensiones y considerando la regulación expuesta, aplica el registro de deterioro asociado

al riesgo crediticio del deudor ante la amenaza de la prescripción de estas y cuáles serían las variables a tener en cuenta para determinar el valor del deterioro. También solicito de manera atenta me ilustre si por el contrario para la cartera de entidades como Pensiones de Antioquia solo aplica la baja en cuentas por prescripción”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 425 de 2019, disponen:

“2. CUENTAS POR COBRAR

(...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor.

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.

8. La matriz de deterioro es el resultado de un análisis histórico de tendencias de pago y de recuperabilidad de las cuentas por cobrar, en la cual se establecen porcentajes de incumplimiento promedio por edades para cada agrupación. En este caso, el deterioro corresponderá al valor resultante del producto de los porcentajes de incumplimiento y el valor de la transacción (neto de

cualquier pago parcial, cuando a ello haya lugar) de las cuentas por cobrar, menos cualquier pérdida por deterioro del valor previamente reconocido” (Subrayado fuera de texto).

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 del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 195 de 2020, establece:

“3. NÓMINA DE PENSIONADOS Y CUOTAS PARTES DE PENSIONES POR COBRAR

(...)

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-DERECHOS 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. (...)

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”.

CONCLUSIONES

Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor. El deterioro de valor es una pérdida en los beneficios económicos futuros. Por lo anterior, para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar

la estimación de las pérdidas crediticias de manera individual o de manera colectiva.

Las pérdidas crediticias corresponden a déficits en los flujos de efectivo que la entidad espera recibir, tomando en consideración los riesgos respectivos de que ocurra un incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias

Así las cosas, es competencia de la entidad definir los criterios que se deberán tener en cuenta para la estimación de las pérdidas crediticias de aquellas cuentas por cobrar que no se encuentran prescritas, de acuerdo con la información y experiencia sobre las mismas, lo cual quedará definido y reglamentado en el manual de procedimientos y políticas contables.

Si efectuado el análisis de estimación de pérdidas crediticias no se presenta evidencia de deterioro de valor de las cuentas por cobrar no habrá lugar al reconocimiento de este.

Por su parte, de existir pérdida por deterioro de valor de las cuentas por cobrar por cuotas partes de pensiones se registrará 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).

En consecuencia, sobre las cuentas por pagar por cuotas partes de pensiones se reconocerá pérdidas por deterioro de valor en la medida que exista una estimación de pérdidas crediticias, de lo contrario, se mantendrá la cuenta por cobrar inicialmente reconocida hasta que se pague o se dé la prescripción de la acción de cobro, momento en el cual se dará de baja.

CONCEPTO No. 20221100059261 DEL 26-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Normativa aplicable a la depuración contable de cuentas por cobrar y cuentas por pagar

Doctora
JULIANA ROA
Gobernación 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° 20221100040482 del 29 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Existen cuentas por cobrar entre entidades públicas, nivel territorial y nivel nacional. ¿Es posible depurar la cifra bajo el criterio que los recursos están integrados en la masa patrimonial del Estado, lo cual a nivel general no causaría ningún efecto negativo tratándose de un cruce de información entre entidades públicas?”.

CONSIDERACIONES

El Referente Teórico y Metodológico de la Regulación Contable Pública, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 456 de 2017, señala:

“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 Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, dispone:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

39. A fin de preparar estados financieros, los cuales son una forma concreta de información financiera de propósito general, las entidades observan pautas básicas o macro-reglas que orientan el proceso contable, las cuales se conocen como principios de contabilidad pública.

(...)

47. 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.

(...)

6.4 Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos”.

Por su parte, las normas de Cuentas por cobrar y Cuentas por pagar 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 211 de 2021, disponen:

“2. CUENTAS POR COBRAR

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, establece lo siguiente:

“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

Teniendo en cuenta el principio de No Compensación y que tanto las cuentas por cobrar como las cuentas por pagar se originaron en el desarrollo de la operación de las entidades, de las que se espera que generen entradas o salidas de efectivo u otros instrumentos, no es posible registrar ni presentar pasivos o activos netos que surjan de la compensación de partidas relacionadas con obligaciones y derechos, a menos que se trate de una excepción mencionada en alguna norma específica.

Por lo tanto, no es posible depurar las cifras de las cuentas por cobrar y cuentas por pagar bajo el criterio de que los recursos están integrados en la masa patrimonial del Estado. Lo anterior, dado que cada entidad contable pública es una unidad mínima productora de información que 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.

En consecuencia, cada entidad contable pública, dará de baja las cuentas por cobrar y las cuentas por pagar, cuando dejen de cumplir con los criterios para su reconocimiento; lo anterior, conforme con el Marco Conceptual, las normas de Cuentas por cobrar y Cuentas por pagar, las políticas contables de cada entidad y el procedimiento para la evaluación de control interno contable.

El procedimiento para la evaluación de 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.

CONCEPTO No. 20221100059391 DEL 26-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Reconocimiento del derecho de cobro de saldos no ejecutados en los convenios de cofinanciación celebrados entre el ICCU y los municipios.

Doctor
 JULIO ANDRÉS NIEVES TORRES
 Jefe de Oficina de Control Interno
 Instituto de Infraestructura y Concesiones 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°20220010040742 del 31 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En convenios de Cofinanciación entre entidades públicas, en los cuales se entregue el 100% de los recursos al inicio del convenio, y que al finalizar el plazo de los mismos y posterior a la liquidación, se generen SALDOS A FAVOR por SALDOS NO EJECUTADOS, y estos a su vez deben ser reintegrados a la entidad que inicialmente aporó los recursos; desde el punto de vista contable, qué representan estos saldos no ejecutados en la información financiera, la pregunta puntual es:

¿Bajo este panorama estos SALDOS NO EJECUTADOS que deben retornar a la entidad que giró inicialmente el recurso, corresponden al concepto de un activo?, es decir, un derecho que la entidad tiene de cobrar al tercero, lo que representaría en su clasificación una cuenta por cobrar o, podrían tener tratamiento contable diferente, por ejemplo, ¿cumpliría con el concepto de activo contingente? u otro diferente”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

6.1.4. Ingresos

73. 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". (Subrayados fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas mediante la Resolución 211 de 2021, indican:

"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 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 y bienes expropiados.

1.3.1. Reconocimiento

(...)

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.

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

(...)

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. Un efecto significativo del valor del dinero en el tiempo se presenta cuando el plazo para cancelar dicha obligación se estima mayor a los 12 meses siguientes a la fecha de reconocimiento del pasivo". (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

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 a dichos actos jurídicos; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, el cual se puede identificar generalmente en las obligaciones o derechos que se estipulan en el acto jurídico; y iv) el título al cual se entregan o reciben los recursos, esto es, como contraprestación por los servicios recibidos, como anticipo, pago anticipado, transferencia, donación, o si los entrega para que la otra parte realice las gestiones correspondientes para la ejecución de los mismos en calidad de administración.

El Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece 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 su parte, la Norma de cuentas por cobrar establece que se reconocerán las cuentas por cobrar como 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.

Por otra parte, la Norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación señala que se entregan recursos a título de transferencia condicionada 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. En este caso, la entidad que transfiere el recurso reconocerá un activo diferido, el cual se va disminuyendo en la medida que la entidad receptora de los recursos cumpla con la condición establecida; por lo tanto, el saldo del activo diferido corresponderá con el valor de los recursos no ejecutados o que no cumplieron con la condición señalada y que deberán ser devueltos.

Adicionalmente, la misma Norma establece que se entenderá como una transferencia no condicionada cuando la entidad que entrega los recursos no conserva el control de estos y no impone condiciones para su uso, aunque entrega los recursos con un fin específico; es decir, que se pueden imponer estipulaciones, pero no se exige la devolución de los recursos.

Por lo anterior, el ICCU deberá observar bajo qué criterio fueron entregados los recursos, si fueron transferencias condicionadas o no condicionadas, y en cumplimiento de la Norma de Cuentas por cobrar reconocerá la cuenta por cobrar cuando surja el derecho de cobro, así:

1) Si el convenio interadministrativo hace referencia a una transferencia condicionada, la entidad que entrega los recursos 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.

2) Si el convenio interadministrativo hace referencia a una transferencia no condicionada, el cual, una vez cumplida la finalidad del convenio deberá devolver los recursos no ejecutados a la entidad que los transfirió, el ICCU 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.

CONCEPTO No. 20221100062211 DEL 06-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones sin contraprestación.
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de convenios interadministrativos que implican transferencias condicionadas

Doctor

JULIO ANDRÉS NIEVES TORRES

Jefe Oficina de Control Interno

Instituto de Infraestructura y Concesiones 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° 20220010039912 del 26 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta la entidad solicita concepto sobre la siguiente situación:

“El ICCU lleva a cabo proyecto de infraestructura en los municipios de Cundinamarca como parte de su misionalidad, para esto, realiza la figura de Convenios de Cofinanciación, al terminar el convenio (Obra), el ICCU realiza un documento para soportar la liquidación del convenio, en el cual se incluye la información financiera y saldos a favor del ICCU que los municipios deben retornar a la entidad por saldos no ejecutados.

El dinero del convenio, el ICCU lo consigna 100% al municipio para que lleve a cabo la obra lo cual se constituye un gasto para el ICCU en el momento que se emita el acta de inicio y se lleve a cabo el pago, eventualmente, cuando se termina el convenio, quedan saldos que no fueron ejecutados por el municipio y estos saldos deben ser retornados al ICCU, para que a su vez el ICCU los retorne a la Gobernación de Cundinamarca.

Actualmente, una vez queda en firme el acta de liquidación, el área técnica realiza el cobro de estos saldos por 30 días al municipio, pasados estos 30 días sin recibir el pago será jurídica quien hará el cobro coactivo de dicha deuda, ante la anterior situación la pregunta específica es:

¿En qué momento se debería incorporar el saldo a favor por cobrar en la información financiera de la entidad y cómo debería hacerlo (cuenta contable)?

1. Desde el momento en que pasaron los 30 días iniciales de cobro por parte del área técnica y constituirlo como una cuenta por cobrar (13) al municipio? o,

2. Desde el momento en que se constituye como un cobro coactivo en la oficina jurídica, con mandamiento de (...)”.

CONSIDERACIONES

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 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:

(...)

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” (Subrayados fuera del texto).

Respecto de la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

59. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad para reducir la salida de flujos futuros de efectivo.

6.1.4. Ingresos

73. 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. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

81. 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” (Subrayados fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas mediante la Resolución 211 de 2021, indican:

“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 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 y bienes expropiados.

1.3.1. Reconocimiento

(...)

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.

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

(...)

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. Un efecto significativo del valor del dinero en el tiempo se presenta cuando el plazo para cancelar dicha obligación se estima mayor a los 12 meses siguientes a la fecha de reconocimiento del pasivo” (Subrayados fuera del texto).

Por otro lado, el numeral 1. del 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 por la Resolución 116 de 2017 y sus modificaciones, señala:

“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)

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 a dichos actos jurídicos; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, el cual se puede identificar generalmente en las obligaciones o derechos que se estipulan en el acto jurídico; y iv) el título al cual se entregan o reciben los recursos, esto es, como contraprestación por los servicios recibidos, como anticipo, pago anticipado, transferencia, donación, o si los entrega para que la otra parte realice la gestiones correspondientes para la ejecución de los mismos en calidad de 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 ese sentido, de acuerdo con lo establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para 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 interadministrativo o de un contrato, dependerá de la naturaleza de los derechos y 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.

Así mismo, el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece 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 su parte, la Norma de cuentas por cobrar establece que se reconocerán las cuentas por cobrar como 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.

Por otra parte, la Norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación señala que se entregan recursos a título de transferencia condicionada 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.

En este caso, la entidad que transfiere el recurso reconocerá un activo diferido por concepto de gasto diferido por transferencias condicionadas, el cual se va disminuyendo en la medida que la entidad receptora de los recursos cumpla con la condición establecida; por lo tanto, el saldo del activo diferido corresponderá al finalizar el contrato o convenio con el valor de los recursos no ejecutados o que no cumplieron con la condición señalada y que deberán ser devueltos.

Adicionalmente, la misma Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, establece que se entenderá como una transferencia no condicionada cuando la entidad que entrega los recursos no conserva el control de estos y no impone condiciones para su uso, aunque entrega los recursos con un fin específico; es decir, que se pueden imponer estipulaciones, pero no se exige la devolución de los recursos.

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. Así mismo, 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.

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 al surgir el derecho de cobro, por cuanto, es hasta dicho momento en que la entidad realmente espera la entrada del flujo financiero.

Así las cosas, una vez se firme el acta de liquidación de los contratos deben ser reconocidas como cuentas por cobrar, ya que es en dicho momento en que surge el derecho para exigir el pago de los excedentes y la obligación de pagar, por lo que se espera la entrada de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

Por lo anterior, el ICCU deberá observar bajo qué criterio fueron entregados los recursos, si fueron transferencias condicionadas o no condicionadas, y en cumplimiento de la Norma de Cuentas por cobrar reconocerá la cuenta por cobrar cuando surja el derecho de cobro, así:

1) Si el convenio interadministrativo hace referencia a una transferencia condicionada, la entidad que entrega los recursos 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.

2) Si el convenio interadministrativo hace referencia a una transferencia no condicionada, el cual, una vez cumplida la finalidad del convenio deberá devolver los recursos no ejecutados a la entidad que los transfirió, el ICCU con la firma del documento que establezca el derecho de cobro a favor de la entidad, 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.

CONCEPTO No. 20221100062221 DEL 06-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Norma de proceso contable y sistema documental contable
	SUBTEMAS	Baja en cuentas de cuentas por cobrar Normativa aplicable a la depuración contable de cuentas por cobrar Documentos contables que soportan los hechos económicos.

Doctora
JULIANA ROA SÁENZ
Contratista
Departamento 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° 20221100040442 del 29 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Existen cuentas por cobrar que no surtieron el debido proceso como son: cobro persuasivo y cobro coactivo, ante la imposibilidad de ubicar a los deudores ¿Como se realiza el registro contable para castigar esta cuenta? ¿Cuál sería el soporte idóneo para esta transacción?”.

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º de la Ley 87 de 1993, establece que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

El artículo 6º de la referida ley, establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que, la aplicación de los métodos y

procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

Por su parte, el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, establece:

“Artículo 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el parágrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes”.

Respecto a la regulación contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

“6.4 Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, 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 las cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

2.4. Medición Posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo.

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, la Norma del proceso contable y sistema documental contable, actualizada por la Resolución 069 de 2021, establece:

“4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces (...).

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.

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).

De otra parte, el 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

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo, y para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando estas representen derechos que: i) no sea posible hacer efectivos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes; ii) sobre ellos opere alguna causal relacionada con su extinción; iii) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; iv) 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 o su estado de precariedad.

Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la empresa, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento.

En este sentido, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, establece que el proceso de depuración contable debe realizarse de forma permanente y sostenible con el objeto de evitar que la información financiera se encuentre afectada por cifras que no reflejen su realidad económica. Así pues, siempre que se presenten este tipo de cifras, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad.

Es pertinente aclarar que, si ha existido evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, las cuentas por cobrar han debido ser objeto de estimaciones de deterioro, conforme a lo establecido en el apartado de medición posterior de la Norma de cuentas por cobrar. Lo anterior teniendo en cuenta que la realización del deterioro de las cuentas por cobrar no debe estar en función del tiempo transcurrido desde el momento del reconocimiento de estas, sino de las dificultades para su recaudo.

Por lo tanto, si tras la evaluación realizada por la entidad, se establece que las cuentas por cobrar objeto de su consulta no es posible hacerlas efectivas mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes ante la imposibilidad de ubicar a los deudores, entonces, la empresa debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR y, de existir diferencia, debitará la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Ahora bien, conforme a lo establecido en 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. En efecto, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Según la Norma de proceso contable y sistema documental contable, 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, 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, es la Entidad la que debe definir las políticas y

criterios en torno a los documentos soporte idóneos, teniendo en cuenta, además, los requisitos establecidos por autoridades competentes que acrediten la evaluación y gestión realizada por la entidad para el cobro respectivo, y los lineamientos definidos por la CGN en la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, incorporada al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 525 de 2016 y sus modificaciones.

CONCEPTO No. 20221100064491 DEL 31-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Presentación de estados financieros
	SUBTEMA	Clasificación de cuentas por cobrar por sentencias, como activo corriente o no corriente.

Doctora
 DIANA LUCY CASTRO TIRADO
 Profesional Master – Dirección Financiera
 Administradora Colombiana de Pensiones - Colpensiones
 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° 20220010047242 del 13 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“Al realizar la validación del archivo plano de la Administradora de Colpensiones con código institucional 923272105 con corte a septiembre de 2022 para transmisión a través del Sistema CHIP, aparece el siguiente mensaje de error:

‘M3884 Cuenta no acepta porción NO Corriente - 1.3.38.05

En el formulario CGN2015_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS_CONVERGENCIA el deterioro de las cuentas por cobrar no debe superar el valor de las cuentas por cobrar mas las cuentas por cobrar de difícil recaudo - Revisar las cuentas

M4057 $1.3.86.90 \leq 1.3.84 + 1.3.85.90$ para el saldo final

En el formulario CGN2015_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS_CONVERGENCIA el deterioro de las cuentas por cobrar no debe superar el valor de las cuentas por cobrar más las cuentas por cobrar de difícil recaudo - Revisar las cuentas

M4057 $1.3.86.90 \leq 1.3.84 + 1.3.85.90$ para el saldo final no corriente’

Al respecto, nos permitimos indicar que, en dicha cuenta Colpensiones registra el valor de los derechos originados en procesos judiciales y mecanismos alternativos de solución de conflictos

interpuestos o radicados por la empresa en contra de terceros, así mismo el derecho por intereses, incluidos los moratorios, y el valor de las costas procesales a favor de la empresa.

Estos valores no se recuperan a menos de 12 meses, razón por la cual se registró como no corriente.

Por lo expuesto consideramos pertinente, que se revise el atributo de liquidez de la cuenta 133805 - Costas Procesales y proceder al ajuste del sistema CHIP, con el fin de realizar la transmisión de la Administradora de forma correcta, teniendo en cuenta que la Revisora Fiscal de Colpensiones es la que aprueba la transmisión". (Subrayado fuera del texto)

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas mediante la Resolución 211 de 2021, establecen:

“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. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo.

5. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

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 a precios de mercado o de no mercado, consumirlo o distribuirlo en forma gratuita, 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 del texto).

Por otra 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 mediante Resolución 238 de 2021, señala:

“1. DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR LA ENTIDAD EN CONTRA DE TERCEROS

(...)

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” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, las cuentas por cobrar son derechos adquiridos en desarrollo de las actividades de la entidad, 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, los cuales con posterioridad a su reconocimiento son objeto de deterioro, el cual corresponde a la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva.

Por otra parte, la Norma de presentación de estados financieros indica que un activo se clasifica como corriente cuando, entre otros, espere realizar el activo dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de presentación de los estados financieros. En este sentido, la clasificación de una cuenta por cobrar como corriente o no corriente será únicamente a efectos de la presentación de los estados financieros de la entidad.

Ahora bien, la clasificación de las cuentas por cobrar como partidas corrientes o no corrientes se efectuará de acuerdo con los plazos establecidos o pactados para el pago por parte del tercero.

Así las cosas, en el caso de las cuentas por cobrar originadas en los procesos judiciales y mecanismos alternativos de solución de conflictos que se clasifican inicialmente como corrientes, dadas las condiciones de pago establecidas en la sentencia ejecutoriada o el laudo arbitral definitivo, a favor de la entidad, o con el acta de conciliación extrajudicial, no es procedente su posterior reclasificación como no corrientes aun cuando una vez realizada la evaluación de su recuperación se determine que esta será mayor a un año.

Por lo tanto, las cuentas por cobrar por este concepto se continuarán presentando como partidas corrientes y su medición posterior se realizará de conformidad con la Norma de cuentas por cobrar.

No obstante, si en la sentencia o el laudo arbitral definitivo se pacta que el pago se debe hacer en un plazo superior a 12 meses o se renegocien las condiciones de pago con el tercero donde se pacte un plazo superior a un año, procederá su clasificación como partida no corriente.

CONCEPTO No. 20221100068331 DEL 18-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable de cuentas por cobrar que existen en el Fondo Nacional de Gestión de Riesgo de Desastres.

Doctor

CARLOS DIDIER BARRERA MARZOLA

Gerente para la atención de la UNGRD

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° 20220010046182 del 06 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Fondo Nacional de Calamidades, hoy Fondo Nacional de Gestión de Riesgo de Desastres, fue creado mediante el Decreto 1547 de 1984 cuya administración se entregó a Fiduciaria la Previsora S.A. (artículo 3° del Decreto), con el fin de que dicha sociedad, administrara el patrimonio autónomo constituido para el cumplimiento de las finalidades del Fondo.

Lo anterior, como se sabe, fue recogido nuevamente en la Ley 1523 de 2012, estableciendo que la ordenación del gasto (artículo 48) se encuentra en cabeza del director de la Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres. Esto tiene un único significado, esto es, al tratarse de un patrimonio autónomo, estamos bajo el escenario de una relación contractual surgida entre un fideicomitente y un administrador fiduciario.

Ello no es de poca importancia, pues necesariamente nos lleva a determinar las facultades y funciones que tiene la Fiduciaria como administrador fiduciario del Fondo y desde luego, aquellas de la Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres como fideicomitente del citado patrimonio autónomo.

Dentro de las disposiciones legales que regulan explícitamente el negocio fiduciario referido, éstas dejan con total claridad que el mismo tiene la característica esencial de ser un negocio jurídico de administración, en el cual las sociedades fiduciarias tendrán la obligación de actuar de conformidad con las instrucciones impartidas por el constituyente. En esa medida, es claro que el fiduciario no

tiene la libertad de actuar según su propia voluntad en el manejo de los recursos fideicomitados y tampoco participará de manera autónoma en la consecución de la finalidad del negocio.

El fiduciario siempre actuará mediante las instrucciones que el fideicomitente o el órgano designado para el efecto, le imparte al administrador fiduciario, para la consecución de la finalidad establecida en el mismo.

Lo que en el marco de un negocio fiduciario suele denominarse instrucción, es una manifestación de voluntad unilateral del fideicomitente en relación con la ejecución del negocio fiduciario, y que constituye el fundamento de todas las actuaciones que realice la sociedad fiduciaria. En consecuencia, su acatamiento se entenderá como parte de las obligaciones derivadas del negocio fiduciario, y su incumplimiento sin justa causa dará lugar a una eventual declaratoria de responsabilidad.

Todo lo anterior, se desprende de la lectura del Código de Comercio, que de su artículo 1226 se entiende con claridad lo señalado en los párrafos inmediatamente anteriores.

Lo mismo ocurre con lo consagrado en la Circular Básica Jurídica de la Superintendencia Financiera de Colombia, en donde se establece también que con base en las instrucciones que imparta el fideicomitente al fiduciario, se complementa el negocio celebrado. De igual forma, consagra esta normativa que, en todos los aspectos del negocio fiduciario, el administrador debe actuar siempre mediante instrucciones precisas.

Así las cosas y con base en lo expuesto en las líneas anteriores, resulta fácil concluir que la Fiduciaria en su rol de administrador fiduciario, está obligado a cumplir con la finalidad definida en el negocio celebrado, siempre mediante las instrucciones que el Fideicomitente imparta para el efecto, ya sea en el mismo acto constitutivo o en la ejecución del negocio, o a través del órgano establecido para el efecto, con el propósito único, como ya se anotó, de cumplir con el fin establecido.

Es por esto que en lo que respecta al cobro coactivo de cuentas del fondo (facultad exclusiva de la Unidad indelegable en el administrador fiduciario), depuración de las mismas, castigo de cartera de aquellas de difícil cobro y demás actividades asociadas a dicho fin, es claro que la Fiduciaria, tal y como ya se le ha comunicado a la Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres, no tiene facultad legal o contractual para realizar lo antes referido, en razón a lo que ya se expuso a lo largo de este capítulo y como quiera que es la Unidad la facultada para disponer de los bienes fideicomitados, agotando desde luego las aprobaciones internas a las que haya lugar (por ejemplo, aprobación del respectivo órgano directivo de la Unidad que tenga competencia para ello), recordando que la Fiduciaria es el administrador de los recursos del Fondo que actúa mediante instrucciones precisas para cumplir con la finalidad definida en el negocio fiduciario constituido y por supuesto, no tiene las disposición de los recursos dados en administración.

En atención a lo anterior expuesto y en vista que a corte de septiembre de 2022, presentamos un saldo pendiente por legalizar en cuentas corrientes a cargo de las entidades territoriales receptoras de Transferencia Económica Directa de Recursos “TED”, nos permitimos informar que por parte del FNGRD se ha realizado el envío mensual de comunicaciones escritas a dichas entidades, mesas de trabajo con los municipios, así como las respectivas solicitudes escritas a las Contralorías

Departamentales, y a la fecha no se ha logrado el cumplimiento de la legalización o reintegro de recursos no ejecutados.

En cumplimiento de las normas establecidas la Fiduprevisora S.A, ha informado a la Unidad Nacional de Gestión de Riesgos de Desastres “UNGRD los entes territoriales que a la fecha presentan saldo pendiente por legalizar, mediante la matriz de cuentas corrientes, donde se encuentran relacionados uno a uno los giros y los saldos pendientes por legalizar, desde el área de legalizaciones del Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres “FNGRD” se tiene la plena disposición de brindar la información necesaria a la “UNGRD”, para que pueda realizar la acción jurídica avalada por la ley colombiana, para la recuperación de estos recursos que son vitales para la perfecta dinámica del estado.

Así mismos se le ha solicitado a la UNGRD en varias oportunidades su pronunciamiento al respecto como Ordenadora del gasto para instruir la depuración de estas, el castigo de cartera de aquellas de difícil cobro y demás actividades asociadas a dicho fin, así como también la realización de las acciones jurídicas necesarias para la recuperación de recursos transferidos a estos entes territoriales mediante Transferencia Económica Directa de Recursos “TED”. Motivados por las herramientas que brinda la ley y actuando en pro de salvaguardar recursos públicos, que bien se podrían destinar para otras actividades en servicio de la comunidad.

Por lo antes manifestado acudimos a ustedes en su calidad de máximo órgano de control fiscal del Estado y en procura del buen uso de los recursos y bienes públicos, con el fin de que se sirvan emitir un pronunciamiento que nos permita tomar las acciones pertinentes para realizar el saneamiento contable de las partidas pendientes de legalizar que afectan la correcta presentación de los Estados Financieros del FNGRD, y que han sido objeto de observaciones por su Entidad”.

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 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”.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen:

“2. CUENTAS POR COBRAR

(...)

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo.

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado 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;

(...)

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, y 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.

Respecto, al manejo de las cuentas por cobrar que están incluidas en la información financiera del Fondo Nacional de Gestión de Riesgo de Desastres – FNGRD, corresponderá a la Unidad Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres – UNGRD, en su calidad de ordenador del gasto, realizar la gestión pertinente para su cobro y autorizar la baja en cuentas. Para ello, la UNGRD dentro de su manual de políticas contables y operativas deberá tener definido el procedimiento que llevará a cabo a fin de dar cumplimiento a lo señalado en el artículo 98 del CPACA.

Adicional a ello, la UNGRD deberá atender a los lineamientos del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, anexo a la Resolución 193 de 2016, el cual 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.

No obstante, también 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.

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.

CONCEPTO No. 20221100069001 DEL 24-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Diferencia entre el deterioro y la baja en cuentas de las cuentas por cobrar

Doctora
ZOILA BALLESTEROS BERNIER
Profesional Universitario
Contraloría General del Departamento de La Guajira
Riohacha, La Guajira

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010048152 del 19 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación se solicita concepto respecto al registro contable del deterioro y la baja en cuentas de las cuentas por cobrar y se manifiesta lo siguiente:

“En la vigencia 2020, se registró el deterioro de cuentas por cobrar en las cuotas de fiscalización y auditaje, por el valor total de la cuota de fiscalización adeudado por cada sujeto, debitando la subcuenta del gasto 534714 Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 5347 Deterioro, depreciación y acreditando la subcuenta 138614 Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios de la cuenta 1386 Deterioro acumulado.

En la vigencia 2021, se da de baja a parte del valor de cuotas de fiscalización con deterioro, y cumpliendo con el Manual de políticas contables, se debita la subcuenta 138614 Contribuciones, tasas e ingresos no tributarios con un crédito en la cuenta 131128 Cuotas de fiscalización y auditaje; y como se realiza por el valor total de lo adeudado por cada entidad, no hay diferencia, por lo tanto, no se reconoce la diferencia, y no se afecta la cuenta del ingreso ni del gasto.

Cumpliendo con lo expresado en el contenido del Manual de políticas contables, ‘Se dará de baja en cuenta disminuyendo el valor en libros de la cuenta por cobrar y reconociendo la diferencia con el valor recibido como ingreso o gasto del periodo’. Es preciso resaltar, que el valor en libros es de valor cero (0), no hay reconocimiento de diferencia, razón por la cual no se afectó el ingreso ni el gasto”.

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º de la Ley 87 de 1993, establece que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

El artículo 6º de la referida ley, establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, establece:

“Artículo 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el parágrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes”.

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, en concepto C.E. 2170 de 2013, C.P. German Alberto Bula Escobar, manifestó:

“1. ¿Pueden existir obligaciones a favor de la administración pública, cuya cuantía deba ser considerada como un saldo menor? En caso afirmativo, por favor indicar, ¿Cuál debe ser el monto o el procedimiento para determinar que una obligación se constituye en saldo menor?”

Dentro del contexto de la consulta se considera como saldo menor aquel monto a favor de la Administración cuya evaluación objetiva y documentada de la relación costo-beneficio lleve a concluir que su cobro ocasionaría un detrimento o pérdida patrimonial para la respectiva entidad.

Ante la existencia de saldos menores, las entidades públicas deberían proceder a la depuración de sus saldos contables previa aplicación del procedimiento de control interno contable que adopten para el efecto, sobre la base de las pautas establecidas por la Contaduría General de la Nación.

Aplicado el procedimiento de depuración, las entidades públicas podrán castigar aquellas obligaciones bajo las circunstancias anotadas, lo que implica que desaparezcan definitivamente de los registros contables.

2. ¿Existe obligación del Departamento Nacional de Planeación de ejecutar el cobro de obligaciones, cuyo monto es inferior a los recursos necesarios para la recuperación del mismo?

3. En caso que la respuesta sea perseguir cualquier saldo por parte de la administración, por favor sírvase indicar ¿Cuál es el procedimiento a seguir cuya ejecución no resulte tan onerosa para la administración?

Por su unidad temática se responden las preguntas 2 y 3, sin perjuicio de la recomendación a la Contaduría General de la Nación en el sentido de expedir la resolución que regule e instruya sobre los saldos menores.

Si bien es cierto existe la obligación a cargo de las entidades públicas de adelantar las acciones tendientes a cobrar las obligaciones a su favor, en caso de que hecha una valoración costo-beneficio se concluya que se afecta negativamente el patrimonio público, el Departamento Nacional de Planeación podría abstenerse de su ejecución siempre que se haya agotado el respectivo procedimiento de depuración” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la regulación contable, 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, 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.

(...)

2.4. 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” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, señala:

“3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

(...)

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar, en la contabilidad 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.

En virtud de lo consagrado en el artículo 98 del CPACA, las entidades públicas tienen el deber de recaudar las obligaciones creadas en su favor que consten en documentos que presten mérito ejecutivo y, para tal efecto, cuentan con los instrumentos necesarios dado que están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o pueden acudir ante los jueces competentes. En este sentido, la regla general es que las entidades deben cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia estas.

No obstante, habrá lugar a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar, entre otras circunstancias, cuando estas representen derechos que: i) no sea posible hacer efectivos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes; ii) sobre ellos opere alguna causal relacionada con su extinción; iii) no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan; iv) 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 o su estado de precariedad.

Lo anterior, por cuanto al no ser posible hacer efectivos dichos derechos, no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad, lo que conlleva a que dichas cuentas por cobrar dejen de cumplir con los requisitos para su reconocimiento.

En consonancia con lo anterior, 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.

En este sentido, la baja en cuentas de las cuentas por cobrar debe realizarse cuando las mismas dejen de cumplir los requisitos para su reconocimiento, es decir, cuando no se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable hacia la entidad.

Por su parte, el deterioro de las cuentas por cobrar debe aplicarse cuando se evidencian indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias, pero aún existe la probabilidad de flujo de efectivo hacia la entidad. De allí que la medición del deterioro implique la estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener, para proceder a su descuento y comparación con el valor en libros de las cuentas por cobrar.

En consecuencia, cuando no exista ninguna probabilidad de flujo financiero hacia la entidad no deberá deteriorarse totalmente la respectiva cuenta por cobrar, sino que deberá procederse a realizar su baja en cuentas; y en caso contrario, esto es, si aún existe probabilidad de flujo financiero hacia la entidad, pero se evidencian indicios de deterioro, no deberá realizarse la baja en cuentas de las cuentas por cobrar sino que deberán deteriorarse.

CONCEPTO No. 20221100069741 DEL 29-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Reconocimiento contable del Impuesto sobre vehículos automotores.

Doctora
MAYRA ROCÍO AVELLANEDA AMAYA
Subdirector Técnico Contabilidad
Gobernación 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° 20220010048192 del 19 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Departamento de Boyacá solicita un concepto frente al tratamiento contable que se le debe dar a los siguientes hechos económicos:

1. Registro y causación contable del Impuesto de Vehículos por Cobrar reportado por el Instituto de Tránsito Departamental en la participación del 80% por cobrar a favor del DEPARTAMENTO.
2. Registro y causación contable del Impuesto de Vehículos por Cobrar reportado por el Instituto de Tránsito Departamental en la participación del 80% por cobrar a favor del MUNICIPIO reportado”.

CONSIDERACIONES

La Ley 488 de 1998, por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales, establece en los siguientes artículos:

“ARTÍCULO 138. IMPUESTO SOBRE VEHICULOS AUTOMOTORES. Créase el impuesto sobre vehículos automotores el cual sustituirá a los impuestos de timbre nacional sobre vehículos automotores, cuya renta se cede, de circulación y tránsito y el unificado de vehículos del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, y se regirá por las normas de la presente ley.

(...)

ARTÍCULO 139. BENEFICIARIOS DE LAS RENTAS DEL IMPUESTO. La renta del impuesto sobre vehículos automotores, corresponderá a los municipios, distritos, departamentos y el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, en las condiciones y términos establecidos en la presente ley.

(...)

ARTÍCULO 140. HECHO GENERADOR. Constituye hecho generador del impuesto, la propiedad o posesión de los vehículos gravados.

(...)

ARTÍCULO 142. SUJETO PASIVO. El sujeto pasivo del impuesto es el propietario o poseedor de los vehículos gravados.

(...)

ARTÍCULO 146. LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES. El impuesto sobre vehículos automotores podrá ser liquidado anualmente por el respectivo sujeto activo. Cuando el sujeto pasivo no esté de acuerdo con la información allí consignada deberá presentar declaración privada y pagar el tributo en los plazos que establezca la entidad territorial.

Para efectos de lo dispuesto en el inciso anterior, el Ministerio de Transporte entregará, en medio magnético y de manera gratuita, antes del 31 de diciembre de cada año, toda la información del RUNT a cada Departamento y al Distrito Capital, que permita asegurar la debida liquidación, recaudo y control del impuesto sobre vehículos automotores.

(...)

PARÁGRAFO. El formulario de declaración y pago del impuesto sobre vehículos automotores será diseñado y adoptado por el Departamento Administrativo de la Función Pública, en coordinación con los Departamentos y el Distrito Capital y con el apoyo técnico del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Federación Nacional de Departamentos. Estos formularios serán de uso obligatorio.

(...)

ARTICULO 147. ADMINISTRACION Y CONTROL. El recaudo, fiscalización, liquidación oficial, discusión, cobro y devolución del impuesto sobre vehículos automotores, es de competencia del departamento o distrito en cuya jurisdicción se deba pagar el impuesto.

(...)

ARTICULO 150. DISTRIBUCION DEL RECAUDO. Del total recaudado por concepto de impuesto, sanciones e intereses, en su jurisdicción, al departamento le corresponde el ochenta por ciento (80%). El veinte por ciento (20%) corresponde a los municipios a que corresponda la dirección informada en la declaración” (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 2654 de 1998, por medio del cual se reglamenta el Impuesto de Vehículos Automotores de que trata el Capítulo VI de la Ley 488 del 24 de diciembre de 1998, establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 3°. Suscripción de convenios. Para efectos de la declaración y pago del impuesto de que trata el presente decreto, los departamentos suscribirán convenios con entidades financieras, con cobertura nacional, vigiladas por la Superintendencia Bancaria, e informarán a los sujetos responsables acerca de la suscripción de los mismos, en los términos previstos en el Estatuto Tributario.

(...)

ARTÍCULO 5°. Beneficiarios de las rentas. Son beneficiarios de las rentas recaudadas por concepto del Impuesto sobre Vehículos Automotores, incluidos los intereses y sanciones, los departamentos en cuya jurisdicción se encuentre matriculado el vehículo gravado, y los municipios a los que corresponda la dirección informada en la declaración.

ARTÍCULO 6°. Distribución del recaudo. Las rentas recaudadas por concepto del Impuesto sobre Vehículos Automotores, incluidos los intereses y sanciones, serán distribuidas directamente por la institución financiera con la cual el departamento haya celebrado el convenio de recaudo, según los valores determinados por el declarante en el formulario de la declaración del impuesto, dentro de los veinte (20) días siguientes a la fecha del recaudo, conforme se señale en dicho convenio.

Parágrafo 1°. Las instituciones financieras deberán remitir a los departamentos y municipios beneficiarios de los recursos, la respectiva copia de las declaraciones presentadas sobre las cuales se realizó la liquidación del monto de la transferencia, dentro del mes siguiente a su presentación” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece 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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

1.2.2. Medición

6. Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con la Ley 488 de 1998, el Decreto 2654 de 1998 y la normativa contable que regula el tema, se da respuesta a su consulta de la siguiente manera:

Con la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyente, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, los departamentos registrarán, únicamente el 80% del valor liquidado por concepto de Impuesto sobre vehículos automotores, mediante un débito en la subcuenta 130533-Impuesto sobre vehículos automotores de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y un crédito en la subcuenta 410533-Impuesto sobre vehículos automotores de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Adicionalmente, los departamentos registrarán en cuentas de orden el valor del porcentaje que le corresponde a los municipios, 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 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL. De igual manera, los departamentos informarán a los municipios para que estos registren el 20% del valor liquidado por concepto de Impuesto sobre vehículos automotores.

Con base en la información suministrada por los departamentos, los municipios registrarán el 20% del valor liquidado por concepto de Impuesto sobre vehículos automotores, debitando la subcuenta 130533-Impuesto sobre vehículos automotores de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditando la subcuenta 410533-Impuesto sobre vehículos automotores de la cuenta 4105-IMPUESTOS. Por lo tanto, es necesario que los departamentos y los municipios mantengan un adecuado flujo de información, a fin de que estos últimos registren oportunamente el derecho y el ingreso por concepto de Impuesto sobre vehículos automotores.

Ahora bien, con el recaudo del impuesto, los departamentos debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el valor total del impuesto recaudado, y acreditarán la subcuenta 130533-Impuesto sobre vehículos automotores de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y la subcuenta 240703-Impuestos de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. Adicionalmente, los departamentos disminuirán las cuentas de orden mediante un débito en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y un crédito en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por el contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Con la información del recaudo por parte de los departamentos, los municipios debitarán la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditarán la subcuenta 130533-Impuesto sobre vehículos automotores de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

Cuando los municipios reciban los recursos correspondientes, los departamentos debitarán la subcuenta 240703-Impuestos 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, los municipios 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.

CONCEPTO No. 20221100073211 DEL 07-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Baja en cuentas de cuentas por cobrar con ocasión al peculado por apropiación cometido por una exfuncionaria de la entidad.

Doctor

PASTOR HUMBERTO BORDA GARCÍA

Jefe de Oficina

Fondo Social de Vivienda Registraduría Nacional del Estado 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°20220010049642 del 26 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De manera atenta nos permitimos solicitar el concepto sobre el caso que se describe a continuación:

ANTECEDENTES

“El caso que corresponde a la señora TORRES CESPEDES LUZ MARINA, crédito número 000781, girado en 2001, quien entro en mora desde julio de 2003. Motivo por el cual se inició el proceso jurídico. Dentro del proceso ejecutivo hipotecario Rad. 2006-00379 del Juzgado Primero Civil del Circuito de Itagüí-Antioquia, adelantado contra LUZ MARINA TORRES CESPEDES, 22/05/2012 se realizó el remate del inmueble por un valor de \$32.195.096 suma representada en los títulos de Depósito Judicial Números: 413590000207015 por valor de \$18.600.000 y el No. 413590000207335 por valor de \$13.595.096, valores que nunca ingresaron al Fondo Social de Vivienda de la Registraduría Nacional, porque fueron hechos efectivos por MARTHA LUCÍA ECHEVERRI ZAPATA el 05 de abril de 2013 en el Banco Agrario del municipio de Envigado-Antioquia, en calidad de apoderada del Fondo, circunstancia por la que fue procesada y condenada como responsable del delito de Peculado por Apropiación en hechos ocurridos en los años 2011, 2012 y 2013 por el cobro de unos Títulos de Depósito Judicial en el Banco Agrario de Envigado, un total de 2 títulos por valor de \$32.195.096 (Producto del remate del proceso seguido contra LUZ MARINA TORRES CESPEDES) y en el Banco Agrario de Medellín un total de 9 títulos por valor de \$5.437.200 (Producto del embargo de cuotas de arrendamiento del inmueble hipotecado al Fondo en el proceso seguido contra MARTHA INES LEGARDA HOLGUIN).

Verificado en el software de gestión financiera del Fondo Social de Vivienda SAPIENS, que con fecha de corte 05/04/2013 el monto de la deuda del crédito a nombre de TORRES CESPEDES es la suma de \$69.957.854, dinero que no se recuperó en su totalidad por el actuar de MARTHA LUCIA ECHEVERRI ZAPATA, toda vez que la señora, NO reporto el cobro de los títulos judiciales citados, el dinero producto del remate nunca ingreso a las arcas del Fondo Social de Vivienda de la Registraduría Nacional del Estado Civil y en consecuencia, en su oportunidad no se pudo aplicar este pago a la obligación, fecha para la cual el valor recaudado con el remate del inmueble no alcanzaba a cubrir la totalidad de la deuda.

Los títulos fueron cobrados y el dinero fue apropiado en indebida forma por la apoderada que llevaba el caso en Medellín, situación que se descubrió tiempo después, por lo cual se formuló denuncia penal contra la exfuncionaria implicada. La Junta Directiva del Fondo Social de Vivienda, mediante ACTA 226 del 24 de septiembre de 2019, se pronunció en el numeral 8. "CASO EXFUNCIONARIA MARTHA LUCIA ECHEVERRY: Siendo este un caso especial y de carácter penal, que debía analizarse conforme a las actuaciones judiciales penales, es así que el 27 de agosto se realizó la audiencia preparatoria del proceso con C.U.I No.050016000718-2017-00099, en donde la imputada MARTHA LUCIA ECHEVERRY ZAPATA y su apoderado propusieron un preacuerdo en los siguientes términos: la fiscalía tasó el monto apropiado en \$37.632.296, dinero que la denunciada y su abogado defensor ofrecen pagar así: Pago uno, un 50% del valor tasado, dinero pagado en un depósito en efectivo a la fecha en la cuenta del Fondo Social de Vivienda, dicho depósito se realizó efectivamente antes de la audiencia, el otro 50% proponen ser pagados en quince (15) cuotas mensuales de igual valor con interés del tres (3)% efectivo anual, entregando como garantía real del saldo, la hipoteca constituida mediante Escritura Pública No.7.898 otorgada el 30 de junio de 2009 en la Notaría Quince del Círculo de Medellín, a favor del Fondo Social de Vivienda de la Registraduría Nacional del Estado Civil, sobre el inmueble distinguido con la matrícula inmobiliaria No. 01N-5190361 y la suscripción de un pagaré que describe la forma de pago de las quince (15) cuotas por valor de \$1.254.409,87 mensuales a partir del 25 de enero de 2020.

Conforme al preacuerdo el 22 de noviembre de 2019, la señora MARTHA LUCIA ECHEVERRY consigno a favor del Fondo Social de Vivienda la suma de \$18.816.148, para el reintegro del 50% del valor apropiado, valor que aún no ha sido aplicado.

CONSULTA CONTABLE

1. Ahora bien, teniendo en cuenta que a la fecha NO se ha realizado registro contable alguno relacionado con el antecedente, de manera atenta solicitamos asesoría sobre el procedimiento.
2. Procedimiento de los registros a que haya lugar de la cuenta por cobrar a la exfuncionaria MARTHA LUCIA ECHEVERRI ZAPATA de la Registraduría Nacional del Estado Civil, en el monto de los recursos apropiados tanto por el valor del remate \$32.195.096, más el valor apropiado por las cuotas de arrendamiento por valor de \$5.437.200.
3. Procedimiento del registro por el valor consignado en la cuenta bancaria Davivienda No.18199024-3 por el valor de \$18.816.148, partida que se encuentra pendiente de clasificar.

4. Procedimiento del registro contable por valor de los intereses causados y consiguientes generados por deuda pendiente de pago por la exfuncionaria MARTHA LUCIA ECHEVERRI ZAPATA.

5. Procedimiento del registro contable en caso de que el Comité de Cartera del Fondo Social de Vivienda, recomendará el castigo de la deuda de la exfuncionaria LUZ MARINA TORRES CESPEDES, después de aplicársele el valor del remate del inmueble (\$32.195.096).

Mediante llamada telefónica realizada al señor Juan Domingo Ochoa, funcionario del Fondo Social de Vivienda de la Registraduría del Estado Civil, indicó que el 27 de agosto de 2019 se realizó la audiencia preparatoria del proceso y que la señora MARTHA LUCÍA ECHEVERRI ZAPATA ha pagado únicamente los \$18.816.148 que equivale al 50% del valor total de los 2 procesos, y además, no ha pagado ninguna cuota de las 15 establecidas en el preacuerdo para pagar el otro 50% de lo que adeuda.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos”.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por la Resolución 211 de 2021, indican:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia.

(...)

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". (Subrayados fuera del texto).

Por último, el procedimiento para la evaluación del control interno contable incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, señala:

“3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
 - b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;
 - c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
 - d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
 - e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;
- (...)

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular” (Subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

Es de precisar que, la entidad debió reconocer los hechos económicos enunciados en su consulta, en el momento en que se produjeron, de conformidad con el principio de Devengo. Por lo tanto, deberá ahora corregir el error reconociendo los hechos económicos y su incidencia actual en los estados financieros de la entidad, de acuerdo con las Normas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

En ese sentido, 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.

De otra parte, se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se

renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar.

Por lo tanto, el Fondo Social de Vivienda de la Registraduría Nacional del Estado Civil debió reconocer de forma previa al inicio de los procesos ejecutivos las cuentas por cobrar cuyas deudoras son la señora Luz Marina Torres Céspedes y la señora Martha Inés Legarda Holguín.

De otro lado, en atención a que los pagos parciales de dichas cuentas por cobrar que corresponden al remate y a los cánones de arrendamiento fueron apropiados por una exfuncionaria, una vez se tuvo conocimiento de dicha situación debió realizarse la baja en cuentas de las cuentas por cobrar de forma parcial por dichos valores con un débito en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS y un crédito en las subcuentas y cuentas que representan las acreencias cuyas deudoras son la señora Luz Marina Torres Céspedes y la señora Martha Inés Legarda Holguín.

Posteriormente, una vez en firme el preacuerdo celebrado entre la exfuncionaria y el respectivo fiscal, el Fondo Social de Vivienda de la Registraduría Nacional del Estado Civil debió reconocer el valor de la apropiación y de los intereses, estos en la medida en que se causen, con un débito en las subcuentas 138490-Otras cuentas por cobrar y 138435-Otros intereses de mora de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Así las cosas, en la medida en que la exfuncionaria realice los abonos parciales a las cuentas por cobrar, se debe reconocer este hecho con un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del Grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTE AL EFECTIVO y un crédito en las subcuentas 138490-Otras cuentas por cobrar y 138435-Otros intereses de mora de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, según corresponda.

En caso de que el Comité de Cartera del Fondo Social de Vivienda apruebe que la exfuncionaria LUZ MARINA TORRES CESPEDES no restituya el otro 50% adeudado en el acuerdo de pagos, reconocerá un debito en la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS y un crédito en las subcuentas 138490-Otras cuentas por cobrar y 138435-Otros intereses de mora de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Por consiguiente, si el Fondo Social de Vivienda de la Registraduría Nacional del Estado Civil no realizó los registros contables mencionados con anterioridad debe aplicar el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

CONCEPTO No. 20221100073221 DEL 07-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Presentación de estados financieros
	SUBTEMA	Clasificación de las cuentas por cobrar como partidas corrientes y no corrientes en la presentación de los estados financieros

Señores
Municipio de Zambrano
Zambrano, Bolívar

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010050882 del 2 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta manifiesta:

“Debido a la conclusión expuesta en el concepto contable, así:

La Norma de Presentación de estados financieros del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que se clasificará un activo como corriente cuando, entre otros aspectos, se espere realizar dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de presentación de los estados financieros, criterio que es aplicable al impuesto predial. Por lo tanto, con independencia de factores como la incertidumbre en el recaudo de la cuenta por cobrar por dicho concepto, esta se presentará en los estados financieros clasificada como activo corriente.

Nos permitimos realizar las siguientes consultas:

1. ¿ Sólo aplica para la cuenta por cobrar por impuesto predial? o es aplicable también para Industria y Comercio, Servicios públicos, otros impuestos y contribuciones?
2. ¿Se debe clasificar en activo corriente, aún cuando la cartera es de vigencias muy anteriores?”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas mediante la Resolución 211 de 2021, establecen:

“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. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo.

5. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

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 a precios de mercado o de no mercado, consumirlo o distribuirlo en forma gratuita, 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 del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, las cuentas por cobrar son derechos adquiridos en desarrollo de las actividades de la entidad, 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, los cuales con posterioridad a su reconocimiento son objeto de deterioro.

Por otra parte, la Norma de presentación de estados financieros, señala que un activo se clasifica como corriente cuando, entre otros, espere realizar el activo dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de presentación de los estados financieros. En este sentido, la clasificación de una cuenta por cobrar como corriente o no corriente será únicamente a efectos de la presentación de los estados financieros de la entidad.

La clasificación de las cuentas por cobrar como partidas corrientes o no corrientes se efectuará de acuerdo con los plazos establecidos para el pago.

Así las cosas, en el caso de las cuentas por cobrar que se clasifican inicialmente como corrientes, porque se establecieron condiciones de pago no superiores a 12 meses, condiciones establecidas en declaraciones tributarias, liquidaciones oficiales y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, donde surge el derecho de cobro; no es procedente su reclasificación como no corrientes aun cuando una vez realizada la evaluación de su recuperación se determine que esta será mayor a un año. Por lo tanto, las cuentas por cobrar donde se haya pactado el pago en un plazo inferior a 12 meses se continuarán presentando como partidas corrientes y se medirán de conformidad a la Norma de cuentas por cobrar.

En todo caso, si se pacta que el pago se debe hacer en un plazo superior a 12 meses o se renegocien las condiciones de pago con el tercero donde se pacte un plazo superior a un año, procederá su clasificación como partida no corriente.

CONCEPTO No. 20221100073781 DEL 13-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Ingresos de transacciones sin contraprestación Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de las transferencias efectuadas por las CAR a el FCA, y de las transferencias realizadas por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible a las CAR. Reconocimiento contable de las transferencias efectuadas a los Institutos de Investigación. Reconocimiento contable de las transferencias realizadas para la ejecución de proyectos de inversión determinados en convenios interadministrativos.

Doctor
GODOFREDO SAMPEDRO BORRERO
Coordinador Grupo de Contabilidad y Cuentas
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° 20221400050652 del 1 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De conformidad con el asunto en referencia y en aras de unificar el criterio contable para el reconocimiento de las operaciones recíprocas realizadas específicamente con las Corporaciones Autónomas Regionales, de Desarrollo Sostenible y los Institutos de Investigación, a continuación, se describen las directrices y los lineamientos que se consideran deben ser adoptados y aplicados por las entidades, solicitando a la Contaduría General de la Nación (CGN), su evaluación, aprobación y señalamientos para unificar el tratamiento contable de cada operación así:

1. Con fundamento en las leyes, las normas y los actos administrativos concordantes, el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible “MINAMBIENTE” refiere tres tipos de operaciones recíprocas con las entidades en mención así.

a) Transferencias que las corporaciones realizan a Minambiente por Aportes al Fondo de Compensación Ambiental F.C.A por concepto de Contribuciones, Artículo 24 de la Ley 344 de 1996., los cuales son recaudados en una cuenta de ahorros destinada específicamente para este fin y

trasladados a la cuenta única nacional CUN para ser administrados por la Dirección del Tesoro Nacional DTN.

b) Transferencias que Minambiente realiza a las C.A.R, de Desarrollo Sostenible y los Institutos de Investigación, para la ejecución de sus Gastos de Funcionamiento e Inversión, girados por la Dirección del Tesoro Nacional DTN, conforme a lo ordenado en las correspondientes resoluciones de distribución efectuadas por la Oficina Asesora de Planeación de la secretaria técnica de Minambiente.

c) Transferencias que Minambiente realiza a las C.A.R, de Desarrollo Sostenible y los Institutos de Investigación, girados por la Dirección del Tesoro Nacional DTN para la ejecución de proyectos de inversión determinados en convenios interadministrativos.

2. Conforme a la naturaleza de la operación registrada por procesos automáticos mediante el aplicativo SIIF Nación, la naturaleza de las entidades, la dinámica contable establecida en el Catálogo General de Cuentas para Entidades del Gobierno, Resolución 620 de 2015 en alineación con las Reglas de Eliminación determinadas por la Contaduría General de la Nación CGN en el proceso de consolidación de información, y en aplicación del principio del devengo, se considera que las cuentas reciprocas para cada operación mencionada en el numeral anterior son las siguientes:

a) Transferencias que las CORPORACIONES realizan a MINAMBIENTE por concepto de Aportes al Fondo de Compensación Ambiental F.C.A

Consideraciones Generales:

(...)

- El reconocimiento contable del recaudo, es efectuado por la tesorería del Ministerio, en la fecha o periodo en que son consignados por la Corporaciones en la cuenta de ahorros del Banco AV Villas del Ministerio, los cuales son trasladados a la Cuenta Única Nacional CUN para ser administradas por la DTN.

(...)

MINISTERIO DE AMBIENTE Y DESARROLLO SOSTENIBLE			
CODIGO CHIP 96500000			
Cuenta	Nombre Cuenta	Debito	Credito
1.3.11.27	INGRESOS POR COBRAR CONTRIBUCIONES	X	
4.1.10.61	INGRESOS POR CONTRIBUCIONES		X
1.1.10.06	CUENTAS DE AHORRO	X	
2.4.07.20	RECAUDO POR CLASIFICAR		X
2.4.07.20	RECAUDO POR CLASIFICAR	X	
1.3.11.27	INGRESOS POR COBRAR CONTRIBUCIONES		X

CORPORACION AUTONOMA REGIONAL			
CODIGO CHIP QUE CORRESPONDA			
Cuenta	Nombre Cuenta	Debito	Credito
2.4.40.23	CONTRIBUCIONES POR PAGAR		X
5.1.20.26	GASTOS POR CONTRIBUCIONES	X	
1.1.10	BANCOS		X
2.4.40.23	CONTRIBUCIONES POR PAGAR	X	

Cuentas Recíprocas

MINISTERIO DE AMBIENTE Y DESARROLLO SOSTENIBLE		CORPORACION AUTONOMA REGIONAL	
CODIGO CHIP 96500000		CODIGO CHIP QUE CORRESPONDA	
Cuenta	Nombre Cuenta	Cuenta	Nombre Cuenta
1.3.11.27	INGRESOS POR COBRAR CONTRIBUCIONES	2.4.40.23	CONTRIBUCIONES POR PAGAR
4.1.10.61	INGRESOS POR CONTRIBUCIONES	5.1.20.26	GASTOS POR CONTRIBUCIONES

Teniendo en cuenta que los saldos recíprocos por concepto de Ingresos y gastos por "Aportes en Contribuciones" códigos contables 411061 y 512026 no han sido incluidos en el proceso de consolidación efectuado por la CGN Contaduría General de la Nación, se solicita su aclaración, ya que Minambiente para efectos de conciliación consulta los saldos reportados por las entidades mediante el formato de operaciones recíprocas del Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP).

b) Transferencias que Minambiente realiza a las C.A.R e Institutos de Investigación, para la ejecución de sus Gastos de Funcionamiento e Inversión.

Consideraciones Generales:

- De conformidad con la naturaleza de las entidades definidas en el artículo 19 y 23 de la Ley 99 de 1993, los Institutos de Investigación son una entidad vinculada al hoy Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, con autonomía administrativa, personería jurídica y patrimonio propio y las Corporaciones Autónomas Regionales y las de Desarrollo Sostenible, son entes corporativos de carácter público, creados por la ley, integrados por las entidades territoriales que por sus características constituyen geográficamente un mismo ecosistema o conforman una unidad geopolítica, biogeográfica o hidrogeográfica, dotados de autonomía administrativa y financiera, patrimonio propio y personería jurídica, encargados por la ley de administrar, dentro del área de su jurisdicción el medio ambiente y los recursos naturales renovables y propender por su desarrollo sostenible de conformidad con las disposiciones legales y políticas del hoy Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible.

(...)

- De conformidad con el artículo 2.2.9.5.14 y el 2.2.8.8.1.9 del decreto 1075 (sic) de 2015, La distribución de los recursos para financiación de los gastos de funcionamiento e inversión, para la Corporaciones Regionales y de Desarrollo Sostenible, son aprobados por el Comité Técnico del FCA y para los Institutos de Investigación adscritos al Ministerio son asignados con base al Plan de Acción Anual coordinado entre los Institutos, conforme a lo ordenado en las correspondientes resoluciones

de distribución efectuadas por la Oficina Asesora de Planeación de la secretaria técnica de Minambiente y el Grupo de planeación de presupuesto.

- Los recursos para la ejecución de los Gastos de Funcionamiento e Inversión, son girados por la Dirección del Tesoro Nacional DTN, conforme a lo ordenado en las correspondientes resoluciones de distribución efectuadas por la Oficina Asesora de Planeación de la secretaria técnica de Minambiente, con cargo al Fondo de Compensación Ambiental F.CA – Recursos en Administración CUN para las CAR y de Desarrollo Sostenible y con cargo al Presupuesto General de la Nación asignado en cada vigencia al Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible para los INSTITUTOS DE INVESTIGACION.

(...)

MINISTERIO DE AMBIENTE Y DESARROLLO SOSTENIBLE			
CODIGO CHIP 96500000			
Cuenta	Nombre Cuenta	Debito	Credito
5.7.05.08	FONDOS TRANSFERIDOS PARA FUNCIONAMIENTO	X	
1.9.08.01	EN ADMINISTRACION DTN - SCUN		X
5.7.05.10	FONDOS TRANSFERIDOS PARA INVERSIÓN	X	
1.9.08.01	EN ADMINISTRACION DTN - SCUN		X

CORPORACION AUTONOMA REGIONAL			
CODIGO CHIP QUE CORRESPONDA			
Cuenta	Nombre Cuenta	Debito	Credito
4.7.05.08	FONDOS RECIBIDOS PARA FUNCIONAMIENTO		X
2.9.02.01	RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN	X	
4.7.05.10	FONDOS RECIBIDOS PARA INVERSIÓN		X
2.9.02.01	RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN	X	

Cuentas Reciprocas

MINISTERIO DE AMBIENTE Y DESARROLLO SOSTENIBLE		CORPORACION AUTONOMA REGIONAL	
CODIGO CHIP 96500000		CODIGO CHIP QUE CORRESPONDA	
Cuenta	Nombre Cuenta	Cuenta	Nombre Cuenta
5.7.05.08	FONDOS TRANSFERIDOS PARA FUNCIONAMIENTO	4.7.05.08	FONDOS RECIBIDOS PARA FUNCIONAMIENTO
1.9.08.01	EN ADMINISTRACION DTN - SCUN	2.9.02.01	RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN
5.7.05.10	FONDOS TRANSFERIDOS PARA INVERSIÓN	4.7.05.10	FONDOS RECIBIDOS PARA INVERSIÓN

Teniendo en cuenta que las Corporaciones Autónomas Regionales NO contabilizan en el SIF Nación, la Corporación debe realizar los registros correspondientes mediante la funcionalidad de ajustes contables manuales de acuerdo a la gestión realizada en el periodo correspondiente, para el cual debe tener en cuenta que la reciprocidad con los códigos asociados a las cuentas en administración de la DTN– CUN FCA son reciprocas con el tercero MINISTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO NIT 899.999.090

- Reconocimiento Contable por transferencias para los INSTITUTOS DE INVESTIGACION para gastos de funcionamiento e inversión, efectuadas por la DTN, conforme a lo estipulado en las correspondientes resoluciones, con cargo al Presupuesto General de la Nación asignado en cada vigencia al Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible.

MINISTERIO DE AMBIENTE Y DESARROLLO SOSTENIBLE			
CODIGO CHIP 96500000			
Cuenta	Nombre Cuenta	Debito	Credito
5.4.23.03	PARA GASTOS DE FUNCIONAMIENTO	X	
2.4.03.15	OTRAS TRANSFERENCIAS		X
2.4.03.15	OTRAS TRANSFERENCIAS	X	
4.7.05.08	FONDOS RECIBIDOS PARA FUNCIONAMIENTO		X

MINISTERIO DE AMBIENTE Y DESARROLLO SOSTENIBLE			
CODIGO CHIP 96500000			
Cuenta	Nombre Cuenta	Debito	Credito
5.4.23.02	PARA PROYECTOS DE INVERSIÓN	X	
2.4.01.02	PROYECTOS DE INVERSIÓN		X
2.4.01.02	PROYECTOS DE INVERSIÓN	X	
4.7.05.10	FONDOS RECIBIDOS PARA INVERSIÓN		X

INSTITUTOS DE INVESTIGACION			
CODIGO CHIP QUE CORRESPONDA			
Cuenta	Nombre Cuenta	Debito	Credito
4.4.28.03	PARA GASTOS DE FUNCIONAMIENTO		X
1.3.37.12	OTRAS TRANSFERENCIAS	X	
1.3.37.12	OTRAS TRANSFERENCIAS		X
5.7.05.08	FONDOS TRANSFERIDOS PARA FUNCIONAMIENTO	X	
4.4.28.02	PARA PROYECTOS DE INVERSIÓN		X
1.3.37.12	OTRAS TRANSFERENCIAS	X	
1.3.37.12	OTRAS TRANSFERENCIAS		X
5.7.05.10	FONDOS TRANSFERIDOS PARA INVERSIÓN	X	

Los Institutos debe tener en cuenta que la transferencia de estos recursos lo efectúa el tesoro nacional, con cargo al presupuesto, razón por la cual las cuentas reciprocas asociadas al giro por Minambiente y recibido por el Instituto, son reciprocas con la DTN, se reconocen con el tercero MINISTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO NIT 899.999.090

Cuentas Reciprocas

MINISTERIO DE AMBIENTE Y DESARROLLO SOSTENIBLE		INSTITUTOS DE INVESTIGACION	
CODIGO CHIP 96500000		CODIGO CHIP QUE CORRESPONDA	
Cuenta	Nombre Cuenta	Cuenta	Nombre Cuenta
5.4.23.03	PARA GASTOS DE FUNCIONAMIENTO	4.4.28.03	PARA GASTOS DE FUNCIONAMIENTO
2.4.03.15	OTRAS TRANSFERENCIAS	1.3.37.12	OTRAS TRANSFERENCIAS
5.4.23.02	PARA PROYECTOS DE INVERSIÓN	4.4.28.02	PARA PROYECTOS DE INVERSIÓN
2.4.01.02	PROYECTOS DE INVERSIÓN	1.3.37.12	OTRAS TRANSFERENCIAS

c) Transferencias que Minambiente realiza a las corporaciones C.A.R y Desarrollo Sostenible e Institutos de Investigación, para la ejecución de proyectos de inversión determinados en convenios interadministrativos.

Consideraciones Generales:

- El Ministerio suscribe con las Corporaciones Autónomas Regionales, de Desarrollo Sostenible e Institutos, Convenio interadministrativos y de apoyo sin fines de lucro, que buscan establecer una unión de esfuerzos, fundamentada en criterios de colaboración, ayuda y cooperación para el desarrollar actividades de interés común, acordes con los planes de desarrollo o fines del estado.

- La transferencia de los recursos la realiza la DTN con cargo al presupuesto general de la nación asignado al Ministerio en cada vigencia, una vez las entidades cumplen con las condiciones establecidas en el contrato para el desembolso de los recursos aportados por el Ministerio, en desarrollo o ejecución del objeto para el cual son destinados; aclarando que los recursos sobrantes son reintegrados a la DTN, junto con los rendimientos financieros, cuando así este estipulado en el convenio.

(...)

MINISTERIO DE AMBIENTE Y DESARROLLO SOSTENIBLE			
CODIGO CHIP 9650000			
Cuenta	Nombre Cuenta	Debito	Credito
5.5.08	GASTO PÚBLICO SOCIAL	X	
2.4.01.02	PROYECTOS DE INVERSIÓN		X
2.4.01.02	PROYECTOS DE INVERSIÓN	X	
4.7.05.10	FONDOS RECIBIDOS PARA INVERSIÓN		X

La cuenta 4.7.05.10 es reciproca con la Dirección del Tesoro Nacional

Lo anterior con el ánimo de solicitar a la Contaduría General de la Nación C.G.N. evaluar y verificar la información consignada en el presente oficio, e instituir un solo criterio de registro para cada una de las operaciones reciprocas con las entidades en mención, acorde a su orientación y al mismo tiempo aclarar las directrices establecidas en el concepto emitido por la CGN No. 20182000049511 del 25-09-2018”.

En comunicación telefónica, el doctor Godofredo Sampedro Borrero indica que los recursos son girados por las CAR directamente a una cuenta del FCA, el cual tiene 5 días para efectuar el giro a la cuenta CUN de la DGCPTN.

CONSIDERACIONES

La Ley 99 de 1993, por la cual se crea el Ministerio del Medio Ambiente, se reordena el Sector Público encargado de la gestión y conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables, se organiza el Sistema Nacional Ambiental, SINA y se dictan otras disposiciones, indica lo siguiente: “ARTÍCULO 19. DEL INSTITUTO DE INVESTIGACIÓN DE RECURSOS BIOLÓGICOS ‘ALEXANDER VON HUMBOLDT’. Créase el Instituto de Investigación de Recursos Biológicos ‘Alexander von Humboldt’, el cual se organizará como una Corporación Civil sin ánimo de lucro, de carácter público pero sometida a las reglas de derecho privado, vinculada al Ministerio del Medio Ambiente, con autonomía administrativa, personería jurídica y patrimonio propio, organizada según lo dispuesto en la Ley 29 de 1990 y el Decreto 393 de 1991, encargada de realizar investigación básica y aplicada sobre los recursos genéticos de la flora y la fauna nacionales y de levantar y formar el inventario científico de la biodiversidad en todo el territorio nacional.

(...)

PARÁGRAFO. La Nación apropiará anualmente en el capítulo correspondiente al Ministerio del Medio Ambiente los recursos y transferencias necesarios para atender los gastos de funcionamiento e inversión del Instituto.

(...)

ARTÍCULO 23. NATURALEZA JURÍDICA. Las Corporaciones Autónomas Regionales son entes corporativos de carácter público, creados por la ley, integrado por las entidades territoriales que por sus características constituyen geográficamente un mismo ecosistema o conforman una unidad geopolítica, biogeográfica o hidrogeográfica, dotados de autonomía administrativa y financiera, patrimonio propio y personería jurídica, encargados por la ley de administrar, dentro del área de su jurisdicción, el medio ambiente y los recursos naturales renovables y propender por su desarrollo sostenible, de conformidad con las disposiciones legales y las políticas del Ministerio del Medio Ambiente” (Subrayado fuera de texto).

La Ley 344 de 1996, por la cual se dictan normas tendientes a la racionalización del gasto público, se conceden unas facultades extraordinarias y se expiden otras disposiciones, dispone en el siguiente artículo:

“ARTÍCULO 24. Créase el Fondo de Compensación Ambiental como una cuenta de la Nación, sin personería jurídica, adscrito al Ministerio del Medio Ambiente.

Serán ingresos del Fondo el veinte por ciento 20% de los recursos percibidos por las Corporaciones Autónomas Regionales, con excepción de las de Desarrollo Sostenible, por concepto de transferencias del sector eléctrico y el diez por ciento 10% de las restantes rentas propias, con excepción del porcentaje ambiental de los gravámenes a la propiedad inmueble percibidos por ellas y de aquéllas que tengan como origen relaciones contractuales interadministrativas.

Los recursos de este fondo se destinarán a la financiación del presupuesto de funcionamiento, inversión y servicio de la deuda de las Corporaciones Autónomas Regionales y de Desarrollo Sostenible y serán distribuidos anualmente por el Gobierno Nacional en el decreto de liquidación del presupuesto General de la Nación.

Los recursos que recaude el Fondo serán transferidos por el Ministerio del Medio Ambiente de acuerdo con la distribución que haga un comité presidido por el Ministro o Viceministro del Medio Ambiente y conformado por:

- 2 representantes del Ministerio de Medio Ambiente, incluido el Ministro o su delegado.
- 1 representante de la Unidad de Política Ambiental del Departamento Nacional de Planeación.
- 1 representante de las Corporaciones Autónomas Regionales.
- 1 representante de las Corporaciones de Desarrollo Sostenible” (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 954 de 1999, por el cual se reglamenta el funcionamiento y la administración del fondo de compensación ambiental, indica lo siguiente:

“ARTÍCULO 1º—Definiciones. Para efectos del presente decreto se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

Ingresos del fondo de compensación ambiental. Serán ingresos del fondo de compensación ambiental los montos transferidos por las corporaciones autónomas regionales correspondientes al 20% de los

recursos percibidos por concepto de transferencias del sector eléctrico y el 10% de las restantes rentas propias con excepción del porcentaje ambiental de los gravámenes a la propiedad inmueble y de aquellos que tengan como origen relaciones contractuales interadministrativas.

(...)

ARTÍCULO 9º—Mecanismos de recaudo. Las corporaciones deberán enviar mensualmente a la secretaría técnica del comité del fondo de compensación ambiental un informe que contenga los montos recaudados y los recursos destinados al fondo definidos en el artículo 24 de la Ley 344 de 1996. Esta información deberá ser avalada por el tesorero y el director general de cada corporación.

Estos recursos deberán ser girados a la cuenta especial designada para este fin, en el mes siguiente al recaudo” (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 1068 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, establece:

“ARTÍCULO 2.3.1.1. Definición del Sistema de Cuenta Única Nacional. El Sistema de Cuenta Única Nacional (SCUN) es el conjunto de procesos de recaudo, traslado, administración y giro de recursos realizados por los órganos que conforman el Presupuesto General de la Nación. Los lineamientos y procedimientos para el traslado de recursos al SCUN, su administración y giro serán establecidos por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, conforme a las normas orgánicas del presupuesto.

(...)

Los giros corresponden al pago de obligaciones en nombre de cada órgano ejecutor del Presupuesto General de la Nación, con los recursos disponibles en el Sistema de Cuenta Única Nacional.

(...)

PARÁGRAFO. En los casos en que no se pueda realizar pago a beneficiario final, los recursos se podrán ubicar en la cuenta que para el efecto indique previamente la entidad estatal.

ARTÍCULO 2.3.1.2. Ámbito de aplicación. Las disposiciones del Sistema de Cuenta Única Nacional se aplicarán a los recursos que forman parte del Presupuesto General de la Nación, y a los que por disposición legal administre la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con excepción de los establecimientos públicos que administran contribuciones parafiscales y los órganos de previsión y seguridad social que administren prestaciones sociales de carácter económico.

(...)

ARTÍCULO 2.3.1.3. Recaudo y ejecución de recursos del Sistema de Cuenta Única Nacional. Las respectivas entidades estatales y sus correspondientes órganos de administración o dirección serán

los responsables del recaudo, clasificación y ejecución de sus recursos propios, administrados y de los fondos especiales que sean trasladados al Sistema de Cuenta Única Nacional.

ARTÍCULO 2.3.1.4. Traslado de Recursos a la Cuenta Única Nacional. A partir del 18 de septiembre de 2014 y previa instrucción de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, los recaudos de los recursos propios, administrados y de los fondos especiales de los órganos que forman parte del Presupuesto General de la Nación deberán trasladarse a la Cuenta Única que para estos efectos disponga la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público” (Subrayado fuera de texto).

En Sentencia 7300 de 1997 el Consejo de Estado manifestó lo siguiente:

“De acuerdo con la doctrina y la jurisprudencia, la contribución es una especie de tributo, y por tanto, una erogación de carácter obligatorio por cuanto emana del poder de imposición del Estado, a cargo de un grupo o sector determinado de personas, que tiene una destinación específica a la obra pública, función pública o servicio que le sirve de causa y cuyos beneficiarios son los mismos contribuyentes” (Subrayado fuera de texto).

En Sentencia C-578/99, la Corte Constitucional se refirió al Fondo de Compensación Ambiental en los siguientes términos:

“3.7. El organismo a que se refieren las normas acusadas, es un fondo especial constituido como una cuenta de la Nación; por tal circunstancia, carece de personería jurídica y sus recursos se manejan directamente por el Ministerio del Medio Ambiente, con destino al financiamiento de las actividades señaladas en la ley que lo creó. Su régimen presupuestal corresponde al previsto por el artículo 30 del Estatuto Orgánico del Presupuesto (D. 111/96).

Por lo anterior, y en consonancia con el art. 24 de la ley 344, el Fondo está destinado a financiar el presupuesto de funcionamiento, inversión y servicio de la deuda de las corporaciones autónomas regionales y de desarrollo sostenible; sus recursos se recaudan directamente por el Ministerio del Medio Ambiente y se distribuyen por un Comité creado con tal fin por dicha ley, que opera dentro del propio Ministerio.

(...)

Estos recursos no representan técnicamente ingresos de la Nación, porque su manejo por el Ministerio del Medio Ambiente apenas constituye una actividad instrumental, en la medida en que dicho organismo reduce su labor a recaudarlos y colocarlos a disposición de las Corporaciones beneficiarias.

Así, pues, el Fondo nace de las corporaciones y beneficia exclusivamente a las corporaciones, de manera que el traslado de recursos dentro de un mismo ámbito, esto es, caracterizado por objetivos comunes, constituye en cierta forma una operación neutra, pero vital para la protección y manejo del ambiental y los recursos naturales renovables” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen 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.

(...)

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.

(...)

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 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.

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales, actualizado según la Resolución 064 de 2022, establece lo siguiente:

“1. OPERACIONES DE LA TESORERÍA CENTRALIZADA

La tesorería centralizada es la dependencia encargada de administrar recursos financieros y recaudar y pagar por cuenta de las entidades de gobierno. Esta tesorería realiza los recaudos de los ingresos y los giros a la entidad del mismo nivel, bien sea nacional o territorial.

(...)

1.1. Fondos entregados y recibidos por la tesorería centralizada

1.1.1. Pagos

El giro de los recursos, por parte de la tesorería centralizada, se registrará debitando las subcuentas de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditando la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda.

(...)

En el evento en que las entidades tengan definido el pago a beneficiario final por parte de la tesorería centralizada, cancelarán la obligación debitando las subcuentas y cuentas del pasivo que corresponda y acreditando la subcuenta relacionada de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

(...)

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”.

CONCLUSIONES

1. Reconocimiento contable de las transferencias efectuadas por las Corporaciones Autónomas Regionales, en adelante CAR, al Fondo de Compensación Ambiental, en adelante FCA; y de las transferencias realizadas por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible a las CAR.

- Determinación del valor que va con destino al FCA

Cuando las CAR determinen el valor que va con destino al FCA registrarán un débito en la subcuenta 512026-Contribuciones de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y un crédito en la subcuenta 244023-Contribuciones de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS. De igual manera, las CAR informarán al Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible el valor determinado, para que este, en la contabilidad del FCA registre un débito en la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411061-Contribuciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

- Giro de los montos determinados por las CAR al FCA

Con el giro, las CAR debitarán la subcuenta 244023-Contribuciones de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y acreditarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible en la contabilidad del FCA debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN

INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Cuando el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible giré los recursos a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, en adelante DGCPN, en la contabilidad del FCA 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, DGCPN debitará la subcuenta 110604-Recaudos SCUN de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

- Distribución de los recursos mediante resolución emitida por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible a las CAR

Con las resoluciones que aprueban la distribución de los recursos, el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, en la contabilidad del FCA, debitará la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión o la subcuenta 542303-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, las CAR debitarán la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditarán la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión o la subcuenta 442803-Para gastos de funcionamiento de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

- Giro de recursos conforme a lo ordenado en las correspondientes resoluciones de distribución, que va con cargo al FCA recursos en administración CUN para las CAR

Con el giro de los recursos a las CAR, la DGCPN debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 110604-Recaudos SCUN de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL. Por su parte, el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible en la contabilidad del FCA debitará 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. A su vez, 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.

2. Reconocimiento contable de las transferencias efectuadas a los Institutos de Investigación.

- Distribución de los recursos mediante resolución emitida por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible

Con las resoluciones que aprueban la distribución de los recursos, el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible debitará la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión o la subcuenta 542303-Para gastos de funcionamiento de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su

parte, los Institutos de Investigación debitarán la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditarán la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión o la subcuenta 442803-Para gastos de funcionamiento de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

- Giro de recursos conforme a lo ordenado en las correspondientes resoluciones de distribución, que va con cargo al Presupuesto General de la Nación asignado en cada vigencia al Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible para los Institutos de Investigación

Con el giro de los recursos a los Institutos de Investigación, la DGCPTN debitará la subcuenta 570508-Funcionamiento o la subcuenta 570510-Inversión de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL. Por su parte, el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 470508-Funcionamiento o la subcuenta 470510-Inversión de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. A su vez, los Institutos de Investigación 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.

3. Reconocimiento contable de las transferencias realizadas para la ejecución de proyectos de inversión determinados en convenios interadministrativos.

Para realizar el reconocimiento contable de los instrumentos jurídicos celebrados por las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, sean convenios o contratos administrativos o interadministrativos, se deben tener en cuenta aspectos como: i) la esencia económica que subyace a dichos instrumentos; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, el cual puede ser consultado generalmente en las obligaciones o derechos que se estipulan en el instrumento y; iv) el título al cual se entregan y reciben los recursos, esto es, como contraprestación directa por los bienes o la prestación de servicios, en el marco de la administración sin desprenderse del control de los mismos mientras la otra parte realiza las gestiones correspondientes para su ejecución, o como transferencia o subvención.

Las transferencias pueden o no estar sometidas a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones pueden ser 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; o 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.

En este sentido, si las transferencias de su consulta no están sujetas a condiciones o son únicamente restricciones, el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible registrará la obligación de desembolsar los recursos mediante un débito en la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, las entidades receptoras de los recursos registrarán un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-

TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con el giro de los recursos, la DGCPN registrará un débito en la subcuenta 570510-Inversión de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y un crédito en la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL. Por su parte, el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible registrará un débito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta 470510-Inversión de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. A su vez, las entidades receptoras de los recursos registrarán 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.

Ahora bien, si las transferencias de su consulta están sujetas a condiciones frente a su uso o destinación, que de no cumplirse implicará la devolución de los recursos, el Ministerio de Ambiente y desarrollo sostenible registrará la obligación de desembolsar los recursos mediante un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, las entidades receptoras de los recursos registrarán 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 DGCPN registrará un débito en la subcuenta 570510-Inversión de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y un crédito en la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL. Por su parte, el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible registrará un débito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta 470510-Inversión de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. A su vez, las entidades receptoras de los recursos registrarán un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

En la medida que las entidades receptoras cumplan las condiciones asociadas al uso o destinación de los recursos, el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenibles registrará un débito en la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS. Por su parte, las entidades receptoras de los recursos registrarán un débito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

CONCEPTO No. 20221100074631 DEL 20-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de la Tasa pro deporte y recreación.

Doctor
ALDEMAR YAQUENO RODRÍGUEZ
Profesional Especializado
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° 20220010056282 del 14 de diciembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Mediante la presente, respetuosamente me permito solicitar la siguiente aclaración relacionada a la causación de la TASA PRO DEPORTE Y RECREACIÓN creada por medio de la Ley 2023 del 23 de julio de 2020 y para el Departamento de Nariño mediante la Ordenanza No 011 de 2022, modificada por la Ordenanza No 023 de agosto de 2022 y Ordenanza 024 de 26 de octubre de 2022.

Teniendo en cuenta que, el Comunicado No. 29 del 7 y 8 de septiembre de 2022 emitido por la Corte Constitucional expresa: ‘Al estudiar el contenido material del tributo, la Sala Plena constató que el legislador lo denominó indebidamente, pues aunque se nombró como ‘tasa’ sus elementos son los de un impuesto territorial.’

En ese entendido, la TASA PRO DEPORTE Y RECREACIÓN es determinada como un Impuesto y está dentro de los ingresos tributarios, por lo que solicito comedidamente aclarar cuáles son las cuentas contables que se deben utilizar para la causación y el recaudo de acuerdo a la Resolución No. 3438 del 27 de diciembre de 2021 que contiene el catálogo presupuestal para entidades territoriales y la Resolución 037 de 2017 actualizada según resolución 062 de 2022 mediante la cual se incorporó el Catálogo General de Cuentas”.

CONSIDERACIONES

La Ley 2023 de 2020, por medio de la cual se crea la Tasa Pro Deporte y Recreación, establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 1o. OBJETO DE LA TASA PRO DEPORTE Y RECREACIÓN. Facúltese a las asambleas departamentales, concejos municipales y distritales para crear una Tasa Pro Deporte y Recreación, recursos que serán administrados por el respectivo ente territorial, destinados a fomentar y estimular el deporte y la recreación, conforme a planes, programas, proyectos y políticas nacionales o territoriales.

ARTÍCULO 2o. DESTINACIÓN ESPECÍFICA. Los valores recaudados por la tasa se destinarán exclusivamente a:

1. Apoyo a programas del deporte, la educación física y la recreación para la población en general, incluyendo niños, infantes, jóvenes, adultos mayores y las personas en condición de discapacidad.
2. Apoyo a programas que permiten la identificación y selección de talentos deportivos, así como el desarrollo y fortalecimiento de la reserva deportiva, orientados hacia el alto rendimiento deportivo convencional y paralímpico; de incentivos económicos a los atletas y entrenadores medallistas en ciertos certámenes deportivos.
3. Apoyo en programas para los atletas de alto nivel competitivo y con proyección a él.
4. Adquisición de elementos e instrumentos básicos de formación deportiva.
5. Apoyo, mantenimiento y construcción en Infraestructura Deportiva.
6. Apoyo para la participación de atletas y deportistas en diferentes competencias a nivel nacional e internacional.
7. Apoyar programas enfocados en incentivar la salud preventiva mediante la práctica del deporte y los hábitos de alimentación sana y saludable.

(...)

ARTÍCULO 4o. HECHO GENERADOR. Es la suscripción de contratos y convenios que realicen la Administración Central del Departamento, Municipio o Distrito, sus Establecimientos Públicos, las Empresas Industriales y Comerciales, y Sociales del Estado del Departamento, Municipio o Distrito, las Sociedades de Economía Mixta donde la Entidad Territorial posea capital social o accionario superior al 50% y las entidades descentralizadas indirectas con personas naturales o jurídicas.

(...)

PARÁGRAFO 2o. A las entidades que se les transfieran recursos por parte de la Administración Central del Departamento, Municipio o Distrito y/o las Empresas citadas en el presente artículo, a través de convenios interadministrativos, deben aplicar la Tasa Pro Deporte al recurso transferido cuando contrate con terceros.

ARTÍCULO 5o. SUJETO ACTIVO. El sujeto activo de la Tasa Pro Deporte y Recreación es el respectivo ente territorial, previa aprobación de la Asamblea Departamental, Concejo Municipal o Distrital.

ARTÍCULO 6o. SUJETO PASIVO. Es toda persona natural o jurídica que suscriba contratos, convenios o negocie en forma ocasional, temporal o permanente los suministros, obras, asesorías, consultorías, provisiones e intermediaciones y demás formas contractuales que celebren con la Administración Central del Departamento, Municipio o Distrito, sus Establecimientos Públicos, las Empresas Industriales y Comerciales, y Sociales del Estado de la Entidad Territorial respectiva y/o sus entidades descentralizadas que posean capital social superior al 50% y las entidades descentralizadas indirectas.

PARÁGRAFO. Las entidades señaladas en el presente artículo se constituirán en agentes recaudadores de la Tasa Pro Deporte y Recreación. Así mismo, serán agentes recaudadores de la Tasa Pro Deporte y Recreación las entidades objeto del parágrafo 2 del artículo 4o de la presente ley.

(...)

ARTÍCULO 9o. CUENTA MAESTRA ESPECIAL Y TRANSFERENCIA. El sujeto Activo de la Tasa Pro Deporte y Recreación creará una cuenta maestra especial para el depósito y transferencia denominada: Tasa Pro Deporte y Recreación. Los agentes recaudadores especificados en el parágrafo del artículo 6o de la presente ley girarán los recursos de la tasa a nombre del Sujeto Activo en la cuenta maestra especial dentro de los diez (10) primeros días siguientes al mes vencido. Los rendimientos bancarios que se obtengan serán propiedad exclusiva del Sujeto Activo, para los fines definidos en el artículo 2o de la presente ley.

PARÁGRAFO 1o. El recaudo de la Tasa Pro Deporte y Recreación será declarable en los formatos y términos que para el efecto determine la Secretaría de Hacienda Municipal, Departamental o Distrital según corresponda.

PARÁGRAFO 2o. En caso de que el valor del recaudo y giro por concepto de la Tasa Pro Deporte y Recreación no sea transferido al Sujeto Activo conforme al presente artículo será acreedor de las sanciones establecidas en la ley" (Subrayado fuera de texto).

En Sentencia C-278/19, se definen los impuestos de la siguiente manera:

"los impuestos configuran una categoría de tributo, y se caracterizan por: i) ser una prestación de naturaleza unilateral, es decir, expresan un poder de imposición en cabeza del Estado ejercido a través de su establecimiento legal; ii) el hecho generador que los sustentan puede reflejar la capacidad económica del contribuyente o la utilización o consumo de un bien; iii) se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano o grupo social; iv) no incorporan una prestación directa a favor del contribuyente y a cargo del Estado; v) su pago es obligatorio, no es opcional ni discrecional; y vi) el Estado dispone de ellos con base en prioridades distintas a las del obligado con la carga impositiva".

La Sentencia C-465 de 1993, establece lo siguiente:

"b) Tasas: Son aquellos ingresos tributarios que se establecen unilateralmente por el Estado, pero sólo se hacen exigibles en el caso de que el particular decida utilizar el servicio público correspondiente. Es decir, se trata de una recuperación total o parcial de los costos que genera la prestación de un servicio público; se autofinancia ese servicio mediante una remuneración que se paga a la entidad administrativa que lo presta".

La Corte Constitucional, en comunicado número 29 de 2022, expresa lo siguiente:

"La Sala Plena de la Corte Constitucional estudió una demanda formulada contra los artículos 4, 6, 7 y 8 de la Ley 2023 de 2020 que creó la Tasa Pro Deporte y Recreación. Estos artículos se refieren, respectivamente, a los siguientes elementos de ese tributo: (i) hecho generador, (ii) sujeto pasivo, (iii) base gravable y (iv) tarifa. El accionante argumentó que, al tratarse de una tasa, era imprescindible, de acuerdo con la definición constitucional y jurisprudencial de las tasas, que el hecho generador estuviera asociado a la prestación de un servicio por parte del Estado, que la sujeción pasiva estuviera asociada a la voluntad del contribuyente de recibir ese servicio y que el recaudo del tributo tuviera un carácter retributivo.

(...)

Al estudiar el contenido material del tributo, la Sala Plena constató que el legislador lo denominó indebidamente, pues aunque se nombró como "tasa" sus elementos son los de un impuesto territorial. La Sala Plena advirtió que la falta de correspondencia entre el nombre del tributo y sus elementos no constituye, por sí solo, un motivo de inconstitucionalidad. Adicionalmente, la Sala comprobó que las normas acusadas son claras al punto que fue posible su estudio para clasificar el tributo como un impuesto territorial. De otra parte, también respetaron los mandatos de regulación básica y no infringieron la prohibición de regulación excesiva de los tributos territoriales. Así, la Corte Constitucional concluyó que las normas acusadas respetan los principios de certeza y legalidad en materia tributaria previstos en el artículo 338 de la Constitución Política" (Subrayado fuera de texto).

La Ordenanza 011 de 2022 establece lo siguiente:

"ARTÍCULO 5.- SUJETO ACTIVO. El sujeto activo de la Tasa Pro Deporte, y Recreación es la Gobernación de Nariño".

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen 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.

(...)

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.

(...)

1.2.2. Medición

6. Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de contribuyentes, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, el departamento de Nariño registrará el valor del impuesto debitando la subcuenta 130580-Otros impuestos departamentales de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditando la subcuenta 410580-Otros impuestos departamentales de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Con base en el valor recaudado, el departamento de Nariño debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 130580-Otros impuestos departamentales de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

Ahora bien, sobre las cuentas presupuestales que se deben utilizar para el reconocimiento y recaudo de la Tasa pro deporte y recreación, nos permitimos informarle que de conformidad con lo establecido en el artículo 21 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, modificado por el artículo 1° de la Ley 1755 de 2015 por medio de la cual se regula el Derecho Fundamental de Petición y se sustituye un título del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, se ha dado traslado de este asunto a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

CONCEPTO No. 20221100075051 DEL 26-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar Cuentas por pagar Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de la declaración de Impuesto de industria y comercio.

Doctora
LUISA FERNANDA GALLEGO
Contadora
Municipio 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° 20221100052752 del 18 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Indicar a la entidad sobre la correcta contabilización del Ingreso del Impuesto de Industria y comercio y complementarios; cuando los conceptos y liquidación son los siguientes:

1. Impuesto de industria y comercio 2. Impuesto de avisos y tableros 3. Sobretasa Bomberil MENOS 4. Retenciones practicadas 5. Autorretenciones 6. Anticipo liquidado en el año anterior MAS 7. anticipo para el siguiente año 8. sanciones”.

CONSIDERACIONES

El Acuerdo 200.02.016 del 2017, por medio del cual se expide el Estatuto Tributario del Municipio de Arauca y se dictan otras disposiciones, establece:

“IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO

ARTÍCULO 49.- AUTORIZACIÓN LEGAL DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO. El impuesto de industria y comercio a que se hace referencia en este Acuerdo, comprende los impuesto de Industria y Comercio, y su complementario el impuesto de Avisos y Tableros, autorizados por la Ley 97 de 1913, la Ley 14 de 1983 y Decreto Reglamentario 3070 de 1983, el Decreto Ley 1333 de 1986 y complementados por las leyes 43 de 1987, 49 de 1990, 383 de 1997, 1430 de 2010, 1607 de 2012 y 1819 de 2016.

ARTÍCULO 50.- HECHO GENERADOR. El hecho generador del impuesto de industria y comercio recae como materia imponible, en el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Municipio de Arauca, que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimiento de comercio o sin ellos, o través del uso de tecnologías de información y comunicaciones (TIC)

(...)

ARTÍCULO 55.- SUJETO ACTIVO. El Municipio de Arauca es el sujeto activo del Impuesto de Industria y comercio que se genere dentro de su jurisdicción, sobre el cual tendrá las potestades tributarias de administración, determinación, control, fiscalización, investigación, discusión, liquidación, cobro, recaudo, devolución e imposición de sanciones.

ARTÍCULO 56.- SUJETOS PASIVOS. Son sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio las personas naturales, jurídicas, sociedades de hecho, y aquellas en quienes se realice el hecho gravado, a través de consorcios, uniones temporales, patrimonios autónomos, consistente en el ejercicio de actividades industriales, comerciales, de servicios y financieras den el Municipio de Arauca.

(...)

ARTÍCULO 69.- AÑO O PERIODO GRAVABLE. El impuesto de industria y comercio tendrá un periodo gravable anual comprendido desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre del respectivo año, tal como se establece para el impuesto sobre la renta y complementarios a nivel nacional.

(...)

ARTÍCULO 83.- DECLARACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO. Las personas naturales o jurídicas o sociedades de hecho que realicen actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio dentro de la jurisdicción del Municipio de Arauca, están obligadas a presentar la declaración privada ante la Secretaría de Hacienda o en las entidades financieras autorizadas para este recaudo, con cobertura nacional, de tal forma que los sujetos pasivos puedan cumplir con sus obligaciones tributarias desde cualquier lugar del país, y a través de medios electrónicos de pago, sin perjuicio de remitir la constancia de declaración y pago al Municipio de Arauca. La declaración se entenderá presentada en la fecha de pago siempre y cuando se remita dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a dicha fecha.

Están obligados a presentar la declaración del impuesto de industria y comercio, todos los contribuyentes sometidos a dicho impuesto, en el formulario único nacional diseñado por la Dirección General de Apoyo fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y en los plazos que cada año señala la Administración Tributaria Municipal.

(...)

ARTÍCULO 87.- ANTICIPO DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO: Los contribuyentes del impuesto de industria y comercio deberán liquidar y pagar, a título de anticipo, un valor equivalente al diez por ciento (10%) del valor liquidado como impuesto.

ARTÍCULO 88.- DESCUENTO DEL ANTICIPO: Los anticipos liquidados y cancelados al Municipio de Arauca, serán descontables del impuesto a cargo en el año o periodo gravable siguiente.

(...)

ARTÍCULO 89.- SISTEMA DE RETENCIÓN Y AUTORRETENCIÓN EN LA FUENTE A TÍTULO DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO: Establézcase el sistema de retención y autorretención en la fuente a título del impuesto de industria y comercio con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto en el Municipio de Arauca, el cual deberá practicarse en el momento del pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero. Las retenciones y autorretenciones se aplicarán siempre y cuando la operación económica cause el impuesto de industria y comercio en el Municipio de Arauca.

Las retenciones y autorretenciones serán descontables del impuesto a cargo en la declaración privada del periodo respectivo.

(...)

ARTÍCULO 90.- QUIENES SON AGENTES DE RETENCIÓN. Son agentes de retención:

1. Las entidades de derecho público.
2. Los grandes contribuyentes determinados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN cuando realicen pagos o abonos sobre actividades industriales, comerciales y/o servicios generadas y recibidas en la jurisdicción del Municipio de Arauca.

(...)

ARTÍCULO 91.- CONTRIBUYENTES OBJETO DE RETENCIÓN. Se hará retención a todos los sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, esto es, a los que realizan actividades comerciales, industriales, de servicios, financiera, y en general, las que reúnen los requisitos para ser gravadas con este impuesto y que se desarrollen en la jurisdicción del Municipio de Arauca, directa o indirectamente, por persona natural o jurídica o sociedad de hecho, en forma permanente u ocasional, con establecimientos de comercio o sin ellos.

La base para la retención será el total de los pagos que efectúe el Agente retenedor, siempre y cuando el concepto del pago corresponda a una actividad gravable con el impuesto de industria y comercio, sin incluir en la base gravable otros impuestos diferentes al de industria y comercio a que haya lugar.

(...)

ARTÍCULO 92.- BASE DE LA RETENCIÓN Y AUTORRETENCIÓN. La retención y autorretención en la fuente se efectuará sobre el valor total de la operación, excluido el impuesto sobre las ventas facturadas, o el valor de otros tributos que lo afectan.

(...)

ARTÍCULO 96.- PLAZOS PARA DECLARAR Y PAGAR LA RETENCIÓN Y AUTORRETENCIONES. Los agentes de retención y autorretenedores del impuesto de Industria y comercio deben declarar y pagar las retenciones y autorretenciones practicadas mensualmente, dentro de los plazos previstos por la Dirección de Impuestos Nacionales, DIAN, para presentar la declaración de Retención en la Fuente. El incumplimiento de esta disposición acarrea la aplicación de las sanciones por no declarar, por extemporaneidad y el cobro de intereses moratorios de conformidad con lo establecido en el Estatuto Tributario Nacional.

(...)

PARAGRAFO 1°.: La retención o autorretención se causará en la fecha de emisión de la factura, cuenta de cobro o documento equivalente, pago o abono en cuenta, lo que ocurre primero.

(...)

ARTÍCULO 99.- APLICACIÓN DE LAS RETENCIONES. Los valores retenidos durante un periodo gravable constituyen abono o anticipo del impuesto de industria y comercio a cargo de los contribuyentes que presenten su declaración privada dentro de los plazos establecidos.

(...)

ARTÍCULO 107.- AGENTES DE AUTORRETENCIÓN DE INDUSTRIA Y COMERCIO. Serán Autorretenedores de Industria y Comercio los contribuyentes nombrados mediante Resolución por la Secretaría de Hacienda del Municipio de Arauca y aquellos que lo soliciten mediante escrito dirigido a la administración. En este último caso, es necesario que la administración oficialice el nombramiento a través de acto debidamente motivado.

(...)

IMPUESTO DE AVISOS Y TABLEROS

(...)

ARTÍCULO 111.- ELEMENTOS DEL IMPUESTO DE AVISOS Y TABLEROS. El Impuesto de avisos y tableros comprende los siguientes:

1. SUJETO ACTIVO. El Municipio de Arauca es el sujeto activo del impuesto de avisos y tableros que se cause en su jurisdicción y en él radican las potestades tributarias de administración, control, fiscalización, liquidación, discusión, recaudo, devolución y cobro.

2. SUJETO PASIVO. Son sujetos pasivos del impuesto de avisos y tableros, los que desarrollen una actividad gravable con el impuesto de Industria y Comercio y coloquen avisos, para la publicación o identificación de sus actividades o establecimientos.

(...)

ARTÍCULO 113.- DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO. El valor del impuesto surge de multiplicar el monto gravable del impuesto de industria y comercio por quince (15) y dividir entre cien (100).

PARÁGRAFO 1º.: El impuesto de avisos y tableros se liquidará, y cobrará conjuntamente con el impuesto de industria y comercio del que es legalmente complementario.

(...)

SOBRETASA BOMBERIL

(...)

ARTÍCULO 240.- SUJETO ACTIVO: El Municipio de Arauca es el sujeto activo del impuesto que se acuse por este concepto en su jurisdicción, y en él radican las potestades tributarias de administración, control, fiscalización, liquidación, discusión, recaudo, devolución y cobro.

ARTÍCULO 241.- SUJETO PASIVO: El sujeto pasivo de la sobretasa bomberil está constituido por el contribuyente del impuesto de industria y comercial señalado en el artículo 56 de este Acuerdo Municipal.

ARTÍCULO 242.- ADMINISTRACIÓN Y CONTROL: La potestad tributaria de administración, control, fiscalización, liquidación, discusión, recaudo, devolución y cobro, estará a cargo de la Secretaria de Hacienda Municipal.

(...)

ARTÍCULO 245.- LIQUIDACIÓN DE LA SOBRETASA BOMBERIL. La sobretasa bomberil será liquidada por el contribuyente del impuesto de industria y comercio en las liquidaciones oficiales.

(...)

SANCIONES RELATIVAS A LAS DECLARACIONES

ARTÍCULO 335.- SANCIÓN POR DECLARACIÓN EXTEMPORÁNEA PREVIO AL EMPLAZAMIENTO. Los contribuyentes o responsables obligados a declarar, que presenten las declaraciones con posterioridad al vencimiento del término establecido por la administración tributaria, deberán liquidar y pagar sanción por extemporaneidad por cada mes de retardo, equivalente al cinco por ciento (5%) del total del impuesto a cargo o retención objeto de la declaración tributaria, sin exceder del ciento por ciento (100%) del impuesto o retención según el caso.

(...)

ARTÍCULO 336.- SANCIÓN POR EXTEMPORANEIDAD EN LA DECLARACIÓN PRIVADA CON POSTERIORIDAD AL EMPLAZAMIENTO. El contribuyente o responsable, que presente la declaración con posterioridad al emplazamiento para declarar, deberá liquidar y pagar una sanción por extemporaneidad por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al diez por ciento (10%) del total del impuesto a cargo o retención objeto de la declaración tributaria, sin exceder del doscientos por ciento (200%) del impuesto o retención, según el caso.

(...)

ARTÍCULO 337.- SANCIÓN POR NO DECLARAR. La falta absoluta de declaración acarreará una sanción que dependerá del tributo respecto del cual no se presentó declaración (...)

(...)

SANCIÓN POR CORRECCIÓN DE LAS DECLARACIONES: Cuando los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, corrijan sus declaraciones tributarias, deberán liquidar y pagar una sanción (...)

(...)

ARTÍCULO 339.- SANCIÓN POR INEXACTITUD. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable (...)” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen 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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

1.2.2. Medición

6. Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según las Resoluciones 062, 064 y 065 de 2022, describe la cuenta 2917-RETENCIONES Y ANTICIPOS

DE IMPUESTOS de la siguiente manera: “Representa el valor que ha sido liquidado por los contribuyentes y agentes de retención, en las declaraciones tributarias que deben aplicarse por la administración de impuestos, en el momento en que se determinen los impuestos respectivos”.

CONCLUSIONES

Antes de dar respuesta al caso particular, es importante precisar que los agentes de retención y autorretenedores del Impuesto de Industria y comercio deben declarar y pagar las retenciones y autorretenciones practicadas de forma mensual, por lo tanto, con la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden estas obligaciones, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, el municipio registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 291704-Retención impuesto de industria y comercio – ICA de la cuenta 2917-RETENCIONES Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

Así las cosas, con la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden las obligaciones a cargo de los contribuyentes del Impuesto de industria y comercio, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, el municipio deberá efectuar los siguientes registros contables:

- El Impuesto de industria y comercio, el cual comprende el Impuesto de industria y comercio y su complementario, el impuesto de avisos y tableros, se registrará mediante un débito en la subcuenta 130508-Impuesto de industria y comercio de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y un crédito en la subcuenta 410508-Impuesto de industria y comercio de la cuenta 4105-IMPUESTOS.
- La Sobretasa bomberil se registrará con un débito en la subcuenta 130562-Sobretasa bomberil de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y un crédito en la subcuenta 410562-Sobretasa bomberil de la cuenta 4105-IMPUESTOS.
- Las retenciones y autorretenciones registradas previamente por el municipio en la cuenta del pasivo, como se menciona en el primer párrafo de estas conclusiones, se afectarán mediante un débito en la subcuenta 291704-Retención impuesto de industria y comercio – ICA de la cuenta 2917-RETENCIONES Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y un crédito la subcuenta 130508-Impuesto de industria y comercio de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.
- Los anticipos liquidados y cancelados por los contribuyentes, los cuales serán descontables del impuesto a cargo en el año o periodo gravable siguiente, se registrarán por el municipio mediante un débito en la subcuenta 130508-Impuesto de industria y comercio de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y un crédito en la subcuenta 291705-Anticipo de impuesto de industria y comercio de la cuenta 2917-RETENCIONES Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.
- Los anticipos liquidados y cancelados en el año anterior, los cuales disminuyen el impuesto a cargo del contribuyente, se registrarán por el municipio mediante un débito en la subcuenta 291705-Anticipo de impuesto de industria y comercio de la cuenta 2917-RETENCIONES Y ANTICIPOS DE

IMPUESTOS y un crédito en la subcuenta 130508-Impuesto de industria y comercio de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

- Las sanciones se registrarán mediante un débito en la subcuenta 131102-Multas y sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411002-Multas y sanciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

- El pago del impuesto se registrará por el municipio mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en las subcuentas 130508-Impuesto de industria y comercio y 130562-Sobretasa bomberil, de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, y en la subcuenta 131102-Multas y sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

CONCEPTO No. 20221100075141 DEL 27-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por cobrar. Ingresos de transacciones con contraprestación. Activos contingentes.
	SUBTEMA	Reconocimiento de intereses en el pago de contribuciones por valorización al municipio de Medellín. Reconocimiento ingresos por ventas a plazos. Reclasificación de cuentas por cobrar por arrendamientos a cuentas de difícil cobro. Registro de vehículos en proceso de extinción de dominio que son asignados provisionalmente a otras entidades.

Doctora
MARTHA LUCÍA PARRA GARCÍA
Gerente 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° 20220010053542 del 23 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

La Sociedad de Activos Especiales S.A.S., en calidad de administradora del Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado – Frisco, realiza las siguientes consultas sobre hechos económicos a reconocer en la contabilidad del Fondo:

1. ¿Los intereses en el pago de la contribución por valorización al municipio de Medellín deben registrarse en la subcuenta 512026, como mayor valor de la contribución, o en la subcuenta 580490, de manera separada de la contribución?
2. En el proceso de comercialización de algunos bienes, se pacta la entrega por el mecanismo de venta a plazos, según el cual se acuerdan una serie de pagos y solamente con el último pago se realiza la entrega del bien al cliente. Además, el Fondo mantiene el control del bien durante el periodo de pago. Por lo tanto, pregunta sobre el momento de reconocimiento del ingreso.
3. ¿La cartera morosa de arrendamiento de bienes debe mantenerse registrada en la subcuenta 138439-Arrendamiento Operativo o debe reclasificarse a la subcuenta 138590-Otras cuentas por cobrar de difícil recaudo? Teniendo en cuenta que existe incertidumbre sobre si existe el derecho o

si realmente es cartera morosa y el Fondo se encuentra en proceso de depurar la cartera para disipar dicha incertidumbre.

4. ¿Los vehículos en proceso de extinción de dominio que son asignados provisionalmente a otras entidades, según lo dispuesto en el artículo 96 de la Ley 1708 de 2014, deben ser registrados en la subcuenta 813003 o en la subcuenta 834704? Adicionalmente, mediante correo electrónico del 14 de diciembre de 2022, la Sociedad informó que pueden ocurrir los siguientes casos con los bienes que tienen medidas cautelares: i) que se ordene la devolución del bien al afectado o ii) que se declare la extinción de dominio, adjudicando la titularidad jurídica del bien a nombre del Estado, momento en el que se está reconociendo el bien como un ingreso de transacciones sin contraprestación.

CONSIDERACIONES

El artículo 96 de la Ley 1708 de 2014, mediante 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.

Declarada la extinción de dominio respecto de automotores, motonaves y aeronaves entregados en destinación provisional a una entidad pública, dichos bienes quedarán asignados definitivamente a la entidad pública que lo ha tenido como destinatario provisional” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por la Resolución 211 de 2021, establecen:

“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. 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.

(...)

2.1.1. 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;

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” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 062, 064 y 065 de 2022, describe las siguientes cuentas de la siguiente manera:

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”.

1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO. “Representa el valor de las cuentas por cobrar a favor de la entidad pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas desde la cuenta principal”.

5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS. “Representa el valor de los impuestos, contribuciones y tasas causados a cargo de la entidad, de conformidad con las disposiciones legales”.

5804-FINANCIEROS. “Representa el valor de los gastos en los que incurre la entidad que se originan en operaciones financieras y por la gestión de los activos y pasivos financieros; así como el valor de los gastos originados por el reconocimiento del valor del dinero en el tiempo en los pasivos no financieros”.

8130-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS. “Representa el valor de los bienes aprehendidos o incautados a terceros, originados en actividades ilegales, de conformidad con las disposiciones legales”.

8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. “Representa el valor de los bienes entregados a terceros, sobre los cuales se transfieren los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, que no implican el traslado legal de la propiedad y sobre los cuales se requiere llevar a cabo procesos de seguimiento y control”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

1. Sobre el registro del gasto por intereses en el pago de la contribución de valorización:

El Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS como el valor de impuestos, contribuciones y tasas causados a cargo de la entidad, de conformidad con las disposiciones legales. Por lo anterior, el valor de los intereses generados y pagados no corresponden al concepto de impuesto, contribución o tasa.

En este sentido, el Fondo reconocerá el gasto por intereses en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5804-FINANCIEROS, que mejor refleje la naturaleza del interés, bien sea de mora o sea un elemento ordinario del pago.

2. Sobre el reconocimiento del ingreso en las ventas con mecanismo de pagos a plazos:

La Norma de ingresos de transacciones con contraprestación determina que la entidad reconocerá un ingreso por venta de bienes en los estados financieros cuando se cumplan, entre otras, las siguientes condiciones: a) la entidad ha transferido al comprador, los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad de los bienes; y 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.

Consecuentemente, el ingreso que se obtenga mediante el mecanismo de venta a plazos se reconocerá únicamente cuando se cumplan las condiciones previamente mencionadas, con independencia de cuando sean percibidos los pagos establecidos en el plan de venta con el cliente. Es decir, el Fondo reconocerá el ingreso por la venta cuando transfiera los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del bien. Por lo tanto, los pagos recibidos antes de la transferencia de riesgos y ventajas del activo se reconocerán como ingreso recibido por anticipado.

3. Sobre la reclasificación de las cuentas por cobrar morosas:

Las cuentas por cobrar son susceptibles de ser reclasificadas a cuentas por cobrar de difícil recaudo, situación que se presenta como consecuencia de la existencia de aspectos relacionados con niveles considerables de antigüedad o morosidad, en comparación con los plazos normales estipulados por la empresa para la recuperación de saldos.

En consecuencia, si una cuenta por cobrar reconocida inicialmente en la subcuenta 138439-Arrendamiento operativo de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR cumple con alguna de las características descritas en el párrafo anterior, no sería adecuado mantenerla reconocida en dicha subcuenta y debería reclasificarse a la subcuenta 138590-Otras cuentas por cobrar de difícil recaudo de la cuenta 1385-CUENTAS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO.

Ahora bien, la Norma de cuentas por cobrar en su numeral 2.4. Medición posterior, indica que con posterioridad a su reconocimiento las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor, por lo tanto, con independencia de la cuenta contable que se utilice para las cuentas por cobrar, estas son objeto de estimación del deterioro.

4. Sobre el registro de los bienes en proceso de extinción de dominio que son destinados provisionalmente a otras entidades públicas:

El artículo 96 de la Ley 1708 de 2014 establece que se podrán destinar provisionalmente los bienes afectados con medidas cautelares dentro de un proceso de extinción de dominio para el uso de entidades públicas o personas jurídicas de derecho privado sin ánimo de lucro, quienes deben constituir una garantía contra todo riesgo y asumir todos los riesgos por el uso del bien.

Además, siguiendo el mismo artículo, se indica que, declarada la extinción de dominio respecto de automotores, motonaves y aeronaves entregados en destinación provisional a una entidad pública, dichos bienes quedarán asignados definitivamente a la entidad pública que lo ha tenido como destinatario provisional.

Adicionalmente, según información suministrada, la titularidad jurídica de los bienes objeto de su consulta se confirmará con la culminación del proceso de extinción de dominio, es decir, se puede ordenar la devolución de los bienes afectados con medidas cautelares al tercero afectado por el proceso o se puede ordenar la extinción de dominio a favor del Estado.

Por su parte, la Norma de activos contingentes define este tipo de hechos como aquellos activos posibles, 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.

Asimismo, el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 8130-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS como los bienes aprehendidos o incautados a terceros, originados en actividades ilegales, de conformidad con las disposiciones legales, mientras que la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS representa el valor de los bienes entregados a terceros, sobre los cuales se transfieren los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, que no implican el traslado legal de la propiedad y sobre los cuales se requiere llevar a cabo procesos de seguimiento y control.

En este sentido, como la actividad del Frisco se relaciona con los procesos de extinción de dominio, deberá registrar este tipo de hechos en la cuenta 8130-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS, hasta la fecha resolutoria del proceso.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20221100000431 del 14-01-2022
20221100002681 del 29-02-2022
20221100023701 del 25-04-2022
20221100030681 del 13-05-2022
20221100047501 del 17-06-2022
20221120048251 del 24-06-2022
20221100050121 del 07-07-2022
20221100051331 del 18-07-2022
20221100053221 del 03-08-2022
20221100056911 del 31-08-2022
20221100062311 del 06-10-2022
20221100062811 del 11-10-2022
20221100064441 del 31-10-2022
20221100067531 del 16-11-2022
20221100073641 del 12-12-2022
20221100074621 del 20-12-2022

1.2.3 PRÉSTAMOS POR COBRAR**CONCEPTO No. 20221100000011 DEL 03-01-2022**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Préstamos por cobrar
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los préstamos por cobrar que se encuentran vigentes al momento de la liquidación de un contrato interadministrativo suscrito entre el MEN y el ICETEX.

Doctora
 PATRICIA OVALLE GIRALDO
 Subdirector Técnico
 Ministerio de Educación 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° 20210010063572 el 24 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En el desarrollo de su cometido estatal, el Ministerio de Educación Nacional suscribe convenios con el ICETEX, mediante los cuales se otorgan préstamos a estudiantes para el curso de sus estudios, la cartera generada por estos préstamos se registra en la contabilidad del Ministerio de acuerdo con lo señalado en el concepto 20181000035061 del 17 de julio de 2018, expedido por la Contaduría General de la Nación.

Una vez se otorguen los préstamos, es el ICETEX el encargado de realizar la gestión de cobro, acorde con su manual de políticas de cartera, derivando en dos situaciones, la recuperación o la condonación. Cuando la cartera se recupera, ingresa de nuevo como un recurso disponible del convenio y puede ser ejecutada para otorgar nuevos préstamos o finalmente es regresada al Ministerio como un reintegro de recursos no ejecutados, por su parte, si la cartera se condona se procede a registrar el gasto correspondiente y a disminuir el saldo del préstamo.

Sin embargo, al momento de efectuar la liquidación de algunos convenios, la cartera generada se encuentra pendiente de cobro, debido a factores como la imposibilidad de pagar por parte de los beneficiarios o la muerte de estos.

Por lo anterior, solicitamos su amable colaboración es resolver los siguientes interrogantes:

1. ¿Cuál es el tratamiento contable que se debe aplicar a la cartera de los convenios suscritos con el ICETEX que van a ser liquidados?
2. ¿Cuál de las dos entidades (Ministerio de Educación o ICETEX) debe aplicar este tratamiento contable?

Se anexa el concepto expedido por la Oficina Asesora Jurídica del Ministerio sobre la liquidación de convenios con cartera pendiente de cobro, con el fin de ilustrar un poco mejor la situación expuesta en la presente solicitud.”

CONSIDERACIONES

El concepto jurídico de liquidación del contrato interadministrativo 1361 de 2016, suscrito entre el Ministerio de Educación Nacional y el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el exterior, Mariano Ospina Pérez – Icetex, dirigido al doctor Luis Gustavo Fierro Maya, Jefe de la Oficina Asesora Jurídica del Ministerio de Educación Nacional, incluye en su contenido:

“(vi) Respuesta a interrogantes planteados

A partir de lo anteriormente expuesto, consideramos como respuestas a los interrogantes planteados las siguientes:

1. ¿Es viable realizar la liquidación del Convenio No. 1361 de 2016 con cartera pendiente de cobro?

Sí, pero sólo en lo relacionado con las obligaciones que se han ejecutado y cuyo cumplimiento debía verificarse dentro del plazo. En cuanto al cobro, desde nuestro punto de vista, subsisten las obligaciones mientras exista la relación Icetex-prestatario.

2. ¿En caso de liquidarse el mencionado convenio, a cargo de qué entidad queda el cobro de la referida carretera y quién es el beneficiario del cobro?

Dada la fuente legal de estas obligaciones, se considera que el habilitado para el cobro, tanto normativa como contractualmente, es el Icetex.

3. ¿Es viable dejar en el acta de liquidación del Convenio No. 1361 de 2016 una obligación del Icetex que le permita adelantar posteriormente la gestión del cobro de la cartera?

Sí. En los términos anteriormente expuestos, se pueden hacer precisiones en torno al deber que tiene el Icetex de realizar el cobro de la cartera.

4. ¿El Ministerio de Educación Nacional debe recibir la cartera del Fondo constituido a través del Convenio No. 1361 de 2016?

El Ministerio de Educación Nacional no tiene actualmente la titularidad jurídica sobre la cartera en cuestión. Así como no puede otorgar los créditos, no puede cobrarlos.

5. ¿Es viable suscribir un nuevo convenio para que el Icetex se encargue de cobrar la cartera pendiente de la relación contractual anterior?

Se pueden realizar precisiones al contrato existente, pero de la interpretación integral de su clausulado consideramos que se pueden resolver los interrogantes planteados.” (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 contabilidad pública 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.

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)

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:

“3. PRÉSTAMOS POR COBRAR

3.1. Reconocimiento

Se reconocerán como préstamos por cobrar los recursos financieros que la entidad destine para el uso por parte de un tercero, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero.

(...)

3.3. Medición inicial

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.

(...)

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.

(...)

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)

La CGN emitió el Concepto con radicado CGN No. 20181000035061, el 17 de julio de 2018, dirigido al doctor Andrés Vergara Ballén, Subdirector de la Subdirección de Gestión Financiera del Ministerio de Educación Nacional, en el cual se señala como parte de sus conclusiones:

“1. Los recursos que entrega el Ministerio de Educación Nacional (MEN), al Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior (ICETEX), con el objeto de constituir fondos de administración de recursos para fomentar la investigación, otorgar créditos educativos y apoyar el fortalecimiento de la calidad docente, corresponden a activos que deben ser reconocidos por el Ministerio. Lo anterior, debido a que las decisiones relacionadas con cada convenio hacen parte del objeto misional de dicho Ministerio, en tanto que el ICETEX cumple la función de administrador.

2. La materialidad y el impacto en el objeto misional del MEN, de los recursos entregados al ICETEX para su administración, imponen el seguimiento de los créditos otorgados, su amortización y deterioro, para determinar el cumplimiento de la finalidad de los convenios y, en consecuencia, de las funciones misionales del MEN.

(...)

4. Conforme a lo anterior, dado que la administración de los recursos está a cargo del ICETEX, para el cumplimiento del Marco normativo aplicable al MEN, se requiere que el MEN obtenga, de manera oportuna, los informes de gestión respecto de la ejecución y gestión de los recursos, es decir, información como: créditos otorgados, condiciones de crédito, recaudo de cartera, cartera vencida, recuperación de cartera y demás información necesaria para la elaboración de la información financiera del MEN.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, el tratamiento contable que deben dar las entidades a los préstamos por cobrar que están pendientes de recaudo y son parte de un convenio que entra en proceso de liquidación, tendrá en cuenta el principio contable de Esencia sobre forma del Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual indica que los hechos económicos se reconocen atendiendo a su esencia económica, aun cuando exista conflicto con la forma legal de los mismos.

Por tanto, la entidad que debe reconocer los derechos asociados a los préstamos por cobrar como parte de sus activos, por cuanto tiene el control de los mismos y espera generar beneficios económicos futuros al recibir una corriente de flujos de efectivo al momento del pago de estos, es el Ministerio, tal como se había indicado en las conclusiones del Concepto con radicado CGN No. 20181000035061, lo cual conlleva a que la entidad mantendrá en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR los valores de los préstamos, y los presentará como parte de sus estados financieros, por lo cual dará aplicación a lo indicado para la medición posterior de la norma de Préstamos por cobrar, hasta tanto proceda la baja en cuentas de los mismos, es decir, cuando sean cancelados estos recursos por los terceros, cuando la entidad renuncie a ellos, o cuando los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad se transfieran.

Los préstamos que tiene reconocidos el Ministerio son susceptibles de ser reclasificados a préstamos por cobrar de difícil recaudo, situación que se presenta como consecuencia de la existencia de criterios relacionados con niveles considerables de antigüedad o morosidad, en comparación con los plazos normales estipulados para el recaudo de saldos. La reclasificación de estos préstamos por cobrar se registrará debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1477-PRÉSTAMOS POR COBRAR DE DIFÍCIL RECAUDO y acreditando la subcuenta y cuenta respectiva al préstamo por cobrar.

Ahora bien, el concepto jurídico dirigido a la Oficina Asesora Jurídica del Ministerio, remitido por usted, señala que el Ministerio no tiene actualmente la titularidad jurídica sobre la cartera en cuestión, sino que esta recae sobre el ICETEX, toda vez que fue la entidad a quien a partir del convenio interadministrativo correspondía efectuar el cobro de los préstamos concedidos, considerando esta como una obligación subsistente a la liquidación del convenio. Por lo anterior, será el ICETEX la entidad a quien le corresponde efectuar el cobro y recaudo de los recursos asociados a los préstamos que fueron entregados durante el plazo en que se mantuvo el convenio.

Con la información de recaudo que entregue el ICETEX, el Ministerio efectuará la reclasificación de los valores que sean recaudados, debitando la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta y cuenta correspondiente al préstamo por cobrar que tiene reconocido.

CONCEPTO No. 20221100003251 DEL 14-02-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Préstamos por cobrar
	SUBTEMAS	Deterioro de los préstamos por cobrar

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° 20210010068532 el 30 de diciembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“...el Decreto Legislativo 809 de 2020 dispuso que el FONSE puede otorgar créditos directos al Fondo Empresarial de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, para destinarlos a solventar las necesidades de recursos asociadas a la implementación de esquemas de solución de largo plazo, derivados de los procesos de toma de posesión de las empresas de servicios públicos domiciliarios que se encuentren en curso, los cuales se hayan visto afectados por la situación de emergencia sanitaria.

Asimismo, el Decreto 809 de 2020 estableció que el MHCP, a través de la DGCPTN, podrá otorgar créditos de tesorería al FONSE, en los montos que éste requiera, para proveer los préstamos antes descritos y establece las condiciones en que serán otorgados.

De este modo, y de acuerdo con el préstamo de tesorería otorgado al FONSE por la DGCPTN, el 28 de septiembre de 2020 el FONSE otorgó un préstamo al Fondo Empresarial de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios por valor de \$1.988.609.729.959,00, según autorización conferida en los artículos 1° y 2° del Decreto Legislativo 809 del 4 de junio de 2020, y de acuerdo con el pagaré No.012 -2020.

Las principales condiciones del crédito otorgado por el FONSE fueron las siguientes:

Condiciones del Crédito

Condiciones del Crédito	
Desembolso	Un (1) desembolso por valor de \$1.988.609.729.959
Fecha Desembolso	28 de septiembre 2020
Fecha de Vencimiento	28 de septiembre de 2021
Plazo	12 meses
Tasa de Interés	Cero por ciento (0%)
Garantías	El Fondo Empresarial garantiza los créditos otorgados por el FONSE con los ingresos provenientes de la sobretasa por kilovatio hora consumido de que trata el artículo 313 de la Ley 1955 de 2019, y con la contribución adicional a la regulada por el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 en los términos del artículo 314 de la ley 1955 de 2019. En consecuencia, estas operaciones no contarán con la garantía de la Nación.

Como complemento de lo anterior, el Pagaré N°12-2020 a la orden del Fondo de Sostenibilidad Financiera del Sector Eléctrico, determinó que:

“En el evento que el FONDO EMPRESARIAL no efectúe el pago del capital en la fecha de su vencimiento, se compromete a pagar intereses moratorios sobre el monto de capital en mora desde el día del vencimiento de la obligación hasta el día en que dicho monto sea pagado efectivamente, inclusive, a la tasa máxima legal permitida por la ley, liquidados con base en un año de trescientos sesenta (360) días y mes de treinta (30) días.

Todos los pagos que efectúe el FONDO EMPRESARIAL en desarrollo del presente PAGARÉ, se aplicarán en el siguiente orden: primero a intereses de mora, si los hubiere, segundo a cualquier costo asumido por el FONSE tal como comisiones, gastos de transferencia, abogados, entre otros sin limitación, con ocasión del pagaré, tercero a las sumas de capital a cargo del FONDO EMPRESARIAL en desarrollo del PAGARÉ y a favor del FONSE y por último al prepago de la obligación.” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, mediante comunicación (adjunta) del 10 de agosto de 2021, radicada con número 20211003224751, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios (SSPD) planteó, previas consideraciones relacionadas con la inexequibilidad declarada por la Corte Constitucional y según los compromisos adquiridos en la mesa de trabajo desarrollada el 6 de agosto de 2021 con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, que se revisó la situación actual de la obligación adquirida por el Patrimonio Autónomo Fondo Empresarial con el FONSE, y se determinó que las proyecciones que se realizaron y que se tomaron como base para el otorgamiento del crédito sufrieron un impacto relevante y negativo, que hace imposible para el Fondo Empresarial atender el pago del mismo en las condiciones inicialmente pactadas.

Adicionalmente, la Superintendencia de Servicios Públicos manifestó:

Como se relacionó anteriormente con corte al 9 de agosto de 2021, se han realizado giros al FONSE por un valor de \$430.106.860.743, presentándose un saldo por la suma de \$1.558.502.869.215.55 y

se tienen las siguientes proyecciones de ingresos ajustados con las sentencias de la Corte Constitucional:

Concepto	Valor
Pendiente traslado por la SSPD al Fondo Empresaria (está en cuentas de la C	\$51.910.858.977
Pendiente Ingreso Contribución adicional año 2020	\$380.361.719.038
Pendiente Ingreso Contribución adicional año 2021	\$148.000.000.000
TOTAL	\$580.272.578.015

(...)

Conforme a lo anterior, la Superintendencia ha estimado un déficit de recursos para el pago del crédito del FONSE por parte del Fondo Empresarial por valor de \$978.230.291.200,55, siempre y cuando se logre el recaudo de los valores contenidos en el cuadro anterior.

(...)

De conformidad con lo anterior, considerando que con la manifestación efectuada por la Superintendencia se evidenciaron indicios de deterioro de valor del préstamo por cobrar reconocido en la contabilidad del FONSE, y que para efectos del reconocimiento contable de dicho deterioro se requería determinar el valor presente de los flujos de efectivo futuros que se preveía recuperar, la Subdirección Financiera solicitó a la Superintendencia de Servicios Públicos la proyección y/o plan de pagos a efectuar por parte del Fondo Empresarial, en el que se determinara:

- a. Fechas en las que se efectuarían los pagos
- b. Valor a pagar en cada una de las fechas establecidas
- c. Teniendo en cuenta que el pagaré mediante el cual se otorgó el crédito al Fondo empresarial plantea que ante el incumplimiento de las fechas pactadas inicialmente se generarán intereses moratorios, se solicitó que en la proyección solicitada se detallen los valores a pagar entre: abonos a capital y abonos a intereses de mora.

No obstante, ante la falta de respuesta por parte de la Superintendencia de Servicios Públicos y considerando que el préstamo otorgado por el FONSE vencía el 28 de septiembre, con corte a 30 de septiembre de 2021 se optó por registrar el deterioro de dicho préstamo por el 100% del saldo pendiente de cobro, es decir por la suma de \$1.558.502.869.215,55.

Ahora bien, el 19 de octubre de 2021, la Superintendencia de Servicios Públicos señaló:

(...)

Actualmente, en el primer debate de Comisiones Económicas Conjuntas, se aprobó en el Proyecto de Ley de Presupuesto General de la Nación para el año 2022, un artículo que establece la posibilidad de que las obligaciones del crédito se paguen no sólo con los recursos causados y recaudados en los términos de los artículo 313 y 314 de la Ley 1955 de 2019, sino también a través de apropiaciones en

favor del Fondo Empresarial de la SSPD y recursos propios del Fondo Empresarial por las próximas 10 vigencias fiscales o hasta completar el pago total de los dineros adeudados, cuyo texto es el siguiente:

(...)

Y en efecto, el artículo 103 de la Ley 2159 del 12 de noviembre de 2021 estableció:

Artículo 103o. Las obligaciones originadas en operaciones de crédito del Fondo Empresarial de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios FESSPD con el Fondo de Sostenibilidad Financiera del Sector Eléctrico -FONSE y las del FONSE con la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público se pagarán con los recursos causados y recaudados durante la vigencia de los artículos 313 y 314 de la Ley 1955 de 2019, con los recursos propios del FESSPD, así como los recursos que se apropien a favor del FESSPD para dicho fin. Para este efecto, el Fondo Empresarial podrá utilizar como mínimo el 1% de su presupuesto anual o sus excedentes financieros en las próximas 10 vigencias fiscales o hasta completar el pago total de las obligaciones descritas, siempre y cuando no afecte el cumplimiento del objeto del Fondo Empresarial. Las obligaciones de que trata el presente artículo no causarán intereses de mora desde el día del vencimiento del crédito y quedará sin efecto cualquier acción de cobro iniciada.

En virtud de lo anterior, de conformidad con lo manifestado por la Superintendencia, y teniendo en cuenta que a septiembre 30 de 2021 se había registrado el deterioro del 100% del préstamo por cobrar, de manera atenta se consulta lo siguiente:

- a. ¿Es factible mantener el registro del deterioro de valor del préstamo por cobrar, teniendo en cuenta que se tiene la expectativa de efectuar el recaudo del monto adeudado al FONSE en fechas futuras?, o,
- b. ¿Se debería efectuar la reversión del registro del deterioro de valor del préstamo por cobrar?, ¿En qué proporción sería esa reversión?
- c. En el caso de que sea factible mantener el registro del deterioro de valor del préstamo por cobrar, ¿cuál debe ser el tratamiento de los pagos que efectuó el Fondo Empresarial en fechas futuras?"

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo de las Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 167 de 2020, define los activos 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”.

La Norma de préstamos por cobrar, 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:

“3. PRÉSTAMOS POR COBRAR

(...)

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”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, 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”.

CONCLUSIONES

Previo a abordar el asunto objeto de consulta es preciso señalar 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.

En virtud de lo anterior, tratándose de préstamos por cobrar, cuando no se tiene ninguna probabilidad de flujo de efectivo hacia la entidad, procede la baja en cuentas y no el reconocimiento del deterioro del 100%. Lo anterior, en atención a que estos dejan de cumplir los requisitos para su reconocimiento como activos.

Ahora bien, el deterioro debe aplicarse cuando se evidencian indicios de deterioro originados por el incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o el desmejoramiento de sus condiciones crediticias, pero aún existe la probabilidad de flujo de efectivo hacia la entidad. De allí que la medición del deterioro implique la estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener, para proceder a su descuento y comparación con el valor en libros del préstamo por cobrar.

Así las cosas, el hecho de haber deteriorado en un 100% el préstamo por cobrar corresponde a un error, por cuanto el deterioro de dicho préstamo por cobrar debió corresponder al exceso del valor en libros del préstamo por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados.

De conformidad con lo anterior, respecto a sus preguntas se precisa:

Pregunta a.

No es factible mantener el registro del deterioro de valor del préstamo por cobrar por el 100%, por cuanto obedece a un error que deberá corregirse 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.

Pregunta b.

En el caso concreto corresponde corregir el error ajustando el valor de las partidas que se vieron afectadas por este, teniendo en cuenta que si hay lugar a reconocer deterioro, este corresponderá al exceso del valor en libros del préstamo por cobrar con respecto al valor presente de sus flujos de efectivo futuros estimados.

Pregunta c.

Una vez corregido el error, los pagos deberán disminuir el préstamo por cobrar.

CONCEPTO No. 20221100011231 DEL 07-03-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Préstamos por cobrar
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los descuentos efectuados por la entidad, sobre el valor de los préstamos otorgados a los funcionarios.

Doctora
 ÁNGELA PATRICIA GONZÁLEZ GÓMEZ
 Coordinadora del grupo de contabilidad
 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° 20221100003982 el 31 de enero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Agencia Logística de las Fuerzas Militares, tiene una unidad de negocio en la cual se encarga de realizar préstamos a funcionarios de las Fuerzas Militares, para lo cual de cada crédito se realizan dos descuentos, el 0.9% de gastos de administración, el cual se ha contabilizado al ingreso desde el nacimiento de la unidad de negocio.

Así mismo existe un descuento del 2% el cual según el manual de créditos de la entidad es utilizado para solventar la cartera pendiente en caso de fallecimiento de algún deudor, el cual se contabiliza en la cuenta 2903 Depósitos Recibidos en Garantía.

Solicitamos de su amable colaboración indicándonos si la contabilización realizada es correcta, o si debemos realizar un cambio en la contabilización realizada”.

Mediante correo electrónico recibido el 21 y 28 de febrero de 2022, la doctora Ángela Patricia González Gómez amplía el contexto de la consulta indicando:

- Los descuentos efectuados sobre el valor de los préstamos otorgados a los funcionarios para solventar la cartera en caso de fallecimiento de un deudor, no son reembolsables en ningún momento.
- Los dos tipos de descuentos efectuados sobre el valor de los préstamos, se realizan una única vez y afectan el valor a girar a los funcionarios, quienes reciben un menor valor al solicitado.

CONSIDERACIONES

La Norma de préstamos por cobrar, contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, indica:

“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 de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), actualizado según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2021, describe las siguientes cuentas así:

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”.

4808-INGRESOS DIVERSOS: “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 las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La Agencia Logística de las Fuerzas Militares debe reconocer los descuentos efectuados sobre el valor de los préstamos otorgados a los funcionarios de la siguiente manera:

Los descuentos por concepto de gastos de administración en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS y los descuentos para solventar la cartera en caso de fallecimiento de un deudor en la subcuenta 299090-Otros pasivos diferidos de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Así las cosas, el registro contable del préstamo otorgado al funcionario corresponde a un débito en la subcuenta 141525-Créditos a empleados de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS, por el valor del préstamo solicitado por el funcionario y aprobado por la entidad, y un crédito en la subcuenta 299090-Otros pasivos diferidos de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, por el valor del descuento realizado por la entidad para solventar la cartera en caso de fallecimiento de un deudor, un crédito en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, por el valor del descuento efectuado por concepto de gastos de administración, y un crédito en la

subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS por el valor neto girado al funcionario.

CONCEPTO No. 20221100031371 DEL 16-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Préstamos por cobrar
	SUBTEMA	Tratamiento contable de créditos condonables otorgados por la Agencia de Educación Superior de Medellín - SAPIENCIA

Doctor
 LUIS ALFONSO BARRERA SOSSA
 Contralor Auxiliar
 Contraloría Auxiliar de Auditoría Fiscal Educación
 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° 20220010017202 del 06 de abril de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Contraloría General de Medellín solicita concepto de la Contaduría General de la Nación, sobre el reconocimiento en la contabilidad de los recursos de presupuesto participativo entregados por la entidad territorial, a través de uno de sus establecimientos públicos, a los universitarios beneficiados, previamente seleccionados, para el pago de su sostenimiento y matrículas de pregrado, en calidad de préstamo condonable; acorde con lo establecido en la Resolución 5392 de 2019 “por medio de la cual se establece el reglamento operativo de los fondos que reciben los recursos de presupuesto participativo para el incremento de oportunidades de educación superior de la Agencia de Educación Superior de Medellín – SAPIENCIA”

Dichos recursos se consignan en una fiducia para garantizar el pago de la totalidad del programa académico de cada uno de los beneficiarios, y semestralmente se gira a la institución universitaria el valor de la matrícula y al beneficiario el valor del sostenimiento, previo el cumplimiento de los requisitos exigidos en la regulación de del fondo que administra dichos recursos de presupuesto participativo.

Una vez obtenido el título se condona el préstamo al beneficiario; pero, si transcurrido el tiempo de duración del programa académico más un período de gracia de dos años, el beneficiario no obtiene el respectivo título, éste debe reintegrar el valor de las matrículas y/o sostenimiento desembolsados (Sic) al municipio, y se inician las gestiones de cobro.

- PREGUNTAS

A) ¿Cómo se debe registrar en la contabilidad el desembolso de recursos para matrícula y/o sostenimiento de los beneficiarios?

B) ¿Cómo se debe reconocer en la contabilidad la condonación del crédito al beneficiario que cumplió los requisitos?

C) ¿Cuál sería el registro contable cuando se declara el incumplimiento por parte del beneficiario para la condonación del crédito?

Es de anotar, que bajo esa modalidad de préstamo condonable se entregan otros recursos de fuente diferente al presupuesto participativo, tales como excedentes de Empresas Públicas de Medellín - EPM, para financiar estudios superiores a los estudiantes que cumplan los requisitos establecidos". Adicionalmente, mediante correo electrónico del 22 de abril de 2022 se aclaró la siguiente información:

“¿Cómo es el flujo de recursos entre el municipio, la Agencia y la fiduciaria?

R/ El municipio traslada los recursos a la Agencia como transferencia para inversión. La Agencia registra el ingreso en la subcuenta 442802 Para proyectos de inversión. Luego la Agencia desembolsa el dinero a la fiduciaria mediante contrato de fiducia pública, con objeto “Fiducia pública para la administración, inversión y giro de recursos para los beneficiarios de los diferentes programas de acceso y permanencia a la educación superior que opera la Agencia de Educación Postsecundaria de Medellín Sapiencia”.

¿Qué entidad realiza el proceso de cobro (la Agencia o la Fiduciaria)?

R/ La Agencia”.

CONSIDERACIONES

La Resolución N° 5392 de 2019, mediante la cual se establece el reglamento operativo de los fondos que reciben los recursos de presupuesto participativo para el incremento de oportunidades de educación superior de la Agencia de Educación Superior de Medellín – SAPIENCIA, indica:

“CAPÍTULO 4. DEL CRÉDITO CONDONABLE

ARTÍCULO 10°. MODALIDADES Y MONTOS DE FINANCIACIÓN: El fondo financiará de acuerdo con la modalidad del crédito escogida y siempre que exista disponibilidad presupuestal, los siguientes valores:

a) Matrícula: Se asignará un valor semestral o su equivalente, de acuerdo con el periodo académico, hasta cuatro (4) Salarios Mínimos Legales Mensuales Vigentes (SMMLV), los cuales serán girados directamente a la IES.

b) Sostenimiento: Se asignará de manera semestral, dirigido a los beneficiarios que pertenecen al estrato 1, 2 y 3 con puntaje de cero (0) a noventa (90) en la versión tres (3) del SISBÉN. Este monto no podrá superar los dos (2) SMMLV.

(...)

ARTÍCULO 12°. PERÍODOS FINANCIABLES: Con el fin de garantizar la culminación de los estudios, el programa financiará bajo la modalidad de crédito condonable, los semestres que el beneficiario solicite, siempre y cuando no supere el número de periodos académicos estipulados por el Ministerio de Educación Nacional para el programa académico elegido por el beneficiario.

(...)

CAPÍTULO 9. REQUISITOS Y MECANISMOS PARA CONDONACIÓN Y PASO AL COBRO

ARTÍCULO 29°. CONDONACIÓN DEL CRÉDITO: Los beneficiarios del crédito podrán acceder a la condonación total, siempre y cuando presenten acta de grado o diploma emitido por la IES, y adicionalmente cumplan con la totalidad de la prestación del servicio social de acuerdo con los parámetros establecidos en la normatividad vigente que regule la materia.

El cumplimiento del servicio social en un porcentaje inferior al 100% permitirá la condonación de manera proporcional al porcentaje cumplido según los giros realizados.

PARÁGRAFO. En caso de retiro definitivo del programa sin haber obtenido el título por situación de fuerza mayor o caso fortuito debidamente justificado o a la causal e) del artículo 27 puede producirse condonación total cuando el estudiante haya cumplido con el compromiso de prestación de servicio social en el momento de su retiro o exista autorización de acumulación.

(...)

CAPÍTULO 10. SISTEMA DE AMORTIZACIÓN Y COBRO DEL CRÉDITO.

ARTÍCULO 32°. SALDO DE LOS CRÉDITOS: El saldo de los créditos en las cuantías que no hayan sido condonadas a los beneficiarios, serán exigibles a los beneficiarios de conformidad con las reglas establecidas en los siguientes artículos y en el manual de cartera del administrador del fondo.

ARTÍCULO 33° INTERESES: Consolidado y pasado el crédito al cobro, empezará a generar un interés corriente equivalente al Índice de Precios al Consumidos (IPC) definido para el año inmediatamente anterior, tasa efectiva anual más dos puntos (IPC+2), el cual será causado en forma mensual. En ningún caso los intereses corrientes podrán superar la tasa máxima legal fijada por la Superintendencia Financiera o quien haga sus veces.

Los intereses moratorios serán cobrados a la tasa máxima legal fijada por la Superintendencia Financiera.

ARTÍCULO 34°. AMORTIZACIÓN Y PLAZO: Consolidado el crédito, los montos no condonados serán amortizados en un plazo igual al periodo financiado por el fondo. No obstante, si el beneficio lo solicita formalmente, el plazo fijado podrá ser menor o mayor, de conformidad con lo que establezca el manual de cartera del administrador del programa”.

En cuanto a la Regulación Contable Pública, la Norma de préstamos por cobrar 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 211 de 2021, establece:

“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 préstamos con condiciones 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 hasta tanto se cumplan las condiciones para reconocer el respectivo gasto.

(...)

3.5. Baja en cuentas

25. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, un préstamo por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del préstamo. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas del préstamo por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia.

(...)

32. En caso de que se origine una modificación sustancial de las condiciones actuales de un préstamo por cobrar 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 cobrar 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 cobrar cuando el valor presente de los flujos futuros del préstamo con las nuevas condiciones difiere significativamente del valor presente de los flujos futuros del préstamo con las condiciones iniciales.

33. En caso de que la modificación de las condiciones actuales del préstamo por cobrar o de una parte del mismo no sea sustancial, la entidad recalculará el valor del préstamo por cobrar y reconocerá una ganancia o pérdida por la modificación en el resultado del periodo". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

A. Reconocimiento de los desembolsos realizados a los beneficiarios del crédito condonable:

De conformidad con la Norma de préstamos por cobrar se reconocerán en este tipo de activos los recursos financieros que la entidad destine para el uso por parte de un tercero, de los cuales espere obtener un flujo financiero fijo y determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento financiero.

Asimismo, siguiendo la misma Norma, los préstamos por cobrar deben ser medidos inicialmente por el valor desembolsado, a menos que se trate de terceros diferentes a entidades de gobierno y la tasa de interés pactada sea inferior a la tasa de interés del mercado, en cuyo caso se debe medir el préstamo por cobrar por el valor presente de los flujos de efectivo futuros descontados con la tasa de interés del mercado de préstamos en condiciones similares.

Además, el artículo 33 de la Resolución 5392 de 2019 define que los intereses se causarán a partir de la fecha en que pase el crédito a cobro, para aquellas partes del crédito no condonadas por las diferentes causales señaladas en el capítulo 9 de la misma Resolución. De lo anterior se deriva que durante la época de estudios y durante el plazo adicional para cumplir los requisitos de condonación no se generan intereses a cargo del beneficiario.

Bajo este contexto normativo y teniendo en cuenta que los recursos se encuentran consignados en una fiducia pública, como lo indica en su consulta, la Agencia debe reconocer los desembolsos realizados a los beneficiarios del crédito condonable mediante un débito en la subcuenta 141507-Préstamos educativos de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS, por el valor presente de los flujos de efectivo del préstamo por cobrar descontados con la tasa de interés del mercado para préstamos en condiciones similares, y un crédito en la subcuenta y cuenta del grupo 19-OTROS ACTIVOS en la que se tenga reconocida la fiducia pública, por el valor girado al beneficiario. La diferencia que exista en el registro anterior se debe reconocer como gasto en el resultado del periodo en que se realiza cada desembolso, mediante un débito de la subcuenta 542401-Subvención por préstamos con tasa de interés cero de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

B. Baja en cuentas de los préstamos por cobrar condonados:

La Norma de préstamos por cobrar indica que se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, este tipo de activos cuando, entre otras causas, se renuncie a los derechos sobre los flujos financieros. Así, la baja en cuentas de préstamos por cobrar afectará el resultado del periodo en el cual ocurra el hecho que la origina.

Por lo tanto, en el periodo en que se condone el crédito, la Agencia debitará la subcuenta 148003-Préstamos concedidos de la cuenta 1480-DETERIORO ACUMULADO DE PRÉSTAMOS POR COBRAR (CR), por el deterioro acumulado existente del préstamo condonado, y acreditará la subcuenta 141507-Préstamos educativos de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS, por el valor determinado como condonable. La diferencia que surja en el registro anterior se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, mediante un débito en la subcuenta 542403-Subvención por condonación de deudas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

C. Tratamiento contable de los préstamos por cobrar cuyos beneficiarios incumplen los requisitos para la condonación:

Para aquellos préstamos por cobrar cuyos beneficiarios no cumplan los requisitos para su condonación total o parcial, según lo establece el Capítulo 9 de la Resolución 5392 de 2019, la Agencia deberá continuar atendiendo la Norma de préstamos por cobrar, en especial lo referente a la medición posterior. Así las cosas, cuando se declare dicho incumplimiento, la entidad no debe realizar ningún registro relacionado, pues se mantienen las condiciones iniciales del préstamo.

CONCEPTO No. 20221100031551 DEL 16-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Préstamos por cobrar
	SUBTEMA	Tratamiento contable de créditos condonables otorgados por la Agencia de Educación Superior de Medellín - SAPIENCIA

Señores

ESE HOSPITAL SAN JUAN DE DIOS DE ANORI

Anorí, 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° 20221400017502 del 7 de abril de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Solicito concepto jurídico y técnico por parte de la contaduría general de la nación, para sacar del sistema contable facturas, ante la imposibilidad de pago por parte del deudor.

Contexto: Como empresa social del Estado, tenemos al día de hoy acreencias frente a CAFE SALUD en liquidación por \$100.000.000. A la fecha se ha declarado el desequilibrio económico en la EPS, por lo cual no van a tener como asumir el pago de estas. requerimos castigar dicha cartera y evitar así la afectación de los indicadores del Hospital”.

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”.

Respecto de la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, dispone:

“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

52. Los activos son recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o vender bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o venda bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

118. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la empresa. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la empresa pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.” (Subrayado fuera de texto)

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 del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según la Resolución 212 de 2021, señala:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

2.4. Medición posterior

4. Con posterioridad al reconocimiento, las cuentas por cobrar se medirán por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo.

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La empresa reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el anexo de la Resolución 193 de 2016, por la cual se incorpora el Procedimiento Transversal para la evaluación del control interno contable al Régimen de Contabilidad Pública, 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.

(...)

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:

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 empresa, 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.

De esta manera, 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 ESE Hospital San Juan de Dios de Anorí 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 tanto, corresponde a la ESE definir el medio por el

cual se realizará la baja en cuentas de cuentas por cobrar, y el procedimiento respectivo para hacerlo en sus manuales de políticas contables.

Por lo anterior, tras la evaluación realizada por la empresa, si 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 es posible hacer efectivos dichos derechos mediante la prerrogativa de cobro coactivo o acudiendo ante los jueces competentes, y no se espera, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, la ESE debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1386-DETERIORO ACUMULADO DE CUENTAS POR COBRAR (CR) y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR y, de existir diferencia, debitará la subcuenta 580423-Pérdida por baja en cuentas de cuentas por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

CONCEPTO No. 20221100046341 DEL 15-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Préstamos por cobrar
	SUBTEMA	Tratamiento contable de créditos condonables otorgados por la Agencia de Educación Superior de Medellín - SAPIENCIA

JOSÉ ALVEIRO GIRALDO GÓMEZ

Subdirector Administrativo, Financiero y de Apoyo a la Gestión
Agencia de Educación Postsecundaria de Medellín - SAPIENCIA
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° 20220010023012 del 16 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita concepto sobre los siguientes dos asuntos:

A. El reconocimiento de los préstamos condonables otorgados a los beneficiarios de los diferentes programas gestionados por la Agencia. La entidad informa que ha mantenido los préstamos reconocidos en la subcuenta 190803-Encargo Fiduciario-Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y cuando termina la etapa de estudios del beneficiario se realiza el reconocimiento de un gasto, por aquellos créditos condonados, o un préstamo por cobrar, por aquellos créditos no condonados.

B. El reconocimiento de los intereses de los préstamos que pasan a etapa de cobro porque sus beneficiarios no cumplen con las condiciones para la condonación. La entidad informa que reconoce los intereses generados por los préstamos por cobrar que pasan a etapa de cobro en la subcuenta 138436-Otros Intereses por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas mediante la Resolución 211 de 2021, establecen:

“3. PRÉSTAMOS POR COBRAR

(...)

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 reconocido menos los pagos de capital e intereses recibidos menos cualquier disminución por deterioro del valor.

7. El rendimiento efectivo de los préstamos por cobrar se calculará multiplicando el valor bruto del préstamo por cobrar por la tasa de interés efectiva. El valor bruto del préstamo por cobrar corresponde al valor inicialmente reconocido del préstamo por cobrar más el rendimiento efectivo reconocido menos los pagos de capital e intereses recibidos. No obstante, cuando hayan ocurrido uno o más sucesos que impacten de manera perjudicial los flujos de efectivo futuros estimados del préstamo por cobrar y mientras estos sucesos persistan, el rendimiento efectivo se calculará multiplicando el costo amortizado en la fecha de medición por la tasa de interés efectiva.

8. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo por cobrar con su costo amortizado en la fecha de medición.

(...)

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 inmatrimoniales 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)

El Concepto 20221100031371 del 16 de mayo de 2022, sobre el tratamiento contable de créditos condonables otorgados por la Agencia de Educación Superior de Medellín – SAPIENCIA, concluye:

“A. Reconocimiento de los desembolsos realizados a los beneficiarios del crédito condonable:

(...)

Bajo este contexto normativo y teniendo en cuenta que los recursos se encuentran consignados en una fiducia pública, como lo indica en su consulta, la Agencia debe reconocer los desembolsos realizados a los beneficiarios del crédito condonable mediante un débito en la subcuenta 141507-Préstamos educativos de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS, por el valor presente de los flujos de efectivo del préstamo por cobrar descontados con la tasa de interés del mercado para préstamos en condiciones similares, y un crédito en la subcuenta y cuenta del grupo 19-OTROS ACTIVOS en la que se tenga reconocida la fiducia pública, por el valor girado al beneficiario. La diferencia que exista en el registro anterior se debe reconocer como gasto en el resultado del periodo en que se realiza cada desembolso, mediante un débito de la subcuenta 542401-Subvención por préstamos con tasa de interés cero de la cuenta 5424-SUBVENCIONES”.

CONCLUSIONES

A. Reconocimiento de los desembolsos por créditos condonables otorgados a beneficiarios de los programas gestionados por SAPIENCIA:

En atención a esta parte de su consulta, se informa que la CGN ya se pronunció sobre el particular mediante el Concepto 20221100031371 del 16 de mayo de 2022, dirigido a la Controlaría General de Medellín. Por lo tanto, se adjunta copia del citado concepto para que la Agencia atienda lo allí

concluido con respecto al reconocimiento de los desembolsos por créditos condonables otorgados a beneficiarios de los programas a su cargo.

B. Reconocimiento de los intereses de los préstamos que pasan a etapa de cobro porque sus beneficiarios no cumplen con las condiciones para la condonación:

La Norma de préstamos por cobrar indica que este tipo de activos se medirá posteriormente a su reconocimiento al costo amortizado, el cual corresponde al valor inicialmente reconocido más el rendimiento efectivo reconocido menos los pagos de capital e intereses recibidos menos cualquier disminución por deterioro del valor.

Además, la misma Norma define que el rendimiento efectivo se calcula mediante la multiplicación del valor bruto del préstamo por cobrar por la tasa de interés efectiva, que es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo por cobrar con su costo amortizado en la fecha de medición.

En este sentido, los intereses pactados en los préstamos se encuentran incluidos dentro del rendimiento efectivo al que se refiere la Norma. Por lo tanto, los intereses generados deben aumentar el valor del préstamo por cobrar y se deben reconocer mediante un débito en la subcuenta 141507-Préstamos educativos de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS y un crédito de la subcuenta 480221-Rendimiento efectivo préstamos por cobrar de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Ahora bien, como la Agencia no ha realizado el reconocimiento de los préstamos por cobrar y su rendimiento efectivo de conformidad con lo concluido en este concepto y en el Concepto 20221100031371 del 16 de mayo de 2022, deberá corregir estos errores aplicando la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, mediante la reclasificación de los saldos de las subcuentas 190803-Encargo Fiduciario-Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y 138436-Otros Intereses por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR a la subcuenta 141507-Préstamos educativos de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS, por aquellos saldos que correspondan a créditos condonables otorgados a beneficiarios de sus programas.

Adicionalmente, siguiendo la misma Norma, la Agencia deberá evaluar la materialidad de este error y, de resultar material, realizar la reexpresión de los saldos comparativos de las partidas afectadas en los estados financieros del año 2022, de tal forma que se presenten como si nunca se hubiera cometido este error. Asimismo, deberá revelar lo requerido por la norma sobre la revelación de información por la corrección de errores, con independencia de su materialidad.

CONCEPTO No. 20221100056311 DEL 25-08-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Préstamos por cobrar
	SUBTEMA	Medición posterior de préstamos concedidos a otra entidad de gobierno sin tasa de interés.

Doctor
 LUIS ORLANDO QUEMBA GONZÁLEZ
 Coordinador grupo de contabilidad
 Ministerio del Trabajo
 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° 20220010032432 del 12 de julio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“HALLAZGO No. 1. PRÉSTAMOS POR COBRAR FONDO DE RIESGOS LABORALES.

(...)

7.6. Medición posterior

La Entidad en la medición posterior de las cuentas por cobrar a su cargo, de acuerdo con el criterio de clasificación se mantendrá por el valor de la transacción.

Deterioro

La Entidad aplicará los siguientes criterios de medición para el deterioro de sus activos financieros:

Las cuentas por cobrar serán objeto de estimación de deterioro cuando exista evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo del deudor o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias. Para el efecto, por lo menos al final del periodo contable, se verificará si existen indicios del deterioro.

La evidencia objetiva de que una cuenta por cobrar está deteriorada incluye información observable que requiera la atención del tenedor del activo respecto a los siguientes sucesos que causan la pérdida:

- Dificultades financieras significativas del deudor.

- Infracciones del contrato, tales como incumplimientos o moras en el pago de los intereses o del principal.
- Pase a ser probable que el deudor entre en quiebra o en otra forma de reorganización financiera.

Los datos observables que indican que ha habido una disminución medible en los flujos futuros estimados de efectivo de un grupo de activos financieros desde su reconocimiento inicial, aunque la disminución no pueda todavía identificarse con activos financieros individuales incluidos.

Periodicidad del cálculo de deterioro:

El análisis y cálculo de deterioro deberá ser realizado de manera obligatoria anualmente, esto es, al 31 de diciembre. Sin embargo, el Ministerio es autónomo en definir si éste será requerido con una mayor frecuencia (Ejemplo: Mensual, Trimestral o Semestral), para lo cual deberá ser establecido el procedimiento de actualización formalmente en esta política.’(sic)

La Cuenta 1415 – ‘Préstamos Concedidos’ con saldo a 31 de diciembre de 2021 por \$275.634.352.875 representa el 28.43% del activo del Ministerio del Trabajo en el Balance General o Estado de Situación Financiera, recursos que pertenecen al Fondo de Riesgos Laborales, que fueron tomados en préstamo por el Gobierno Nacional a través del Decreto Ley 444 del 21 de marzo de 2020, presenta sobreestimación en razón a que dicha cuenta se mantiene registrada al costo sin el cumplimiento de hacer medición posterior basado en las características propias del préstamo como lo son: Tasa de interés, tiempo y monto prestado como lo ordena la Contaduría General de la Nación. Debido a que el Ministerio del Trabajo no tiene Políticas Contables establecidas para esta Cuenta, se aplica lo preceptuado por la Contaduría General de la Nación CGN armonizando las diferentes opciones existentes para la medición posterior basados en la definición de deterioro y el rendimiento mínimo que debe tener una inversión, concluyendo que la tasa de deterioro aplicable al préstamo realizado al FOME debe ser la tasa del IPC para el año 2021. Se trata de calcular el valor presente del préstamo concedido en razón a que no hay cobro de intereses.

(...)

Respuesta de la Entidad

(...)

Se determinó en el Decreto que en la medida en que los recursos del Fondo de Riesgos Laborales que se constituyen como una forma de financiación del Fondo Mitigación de Emergencias - FOME, se entregarán a la Nación a título de préstamo, y que no se dispondrá de la totalidad de los recursos de este Fondo. y no se afectará el cumplimiento de las obligaciones de este, ni el propósito para el que fue concebido.

Así mismo y con el único fin de no generar presiones fiscales al servicio de la deuda de los próximos años, el gobierno nacional determino que la tasa de interés aplicable a este préstamo sería del cero por ciento (0%) con un plazo de diez (10) años para su pago al Fondo de Riesgos Laborales; por lo anterior es importante precisar a primado la necesidad de mantener el objeto del Fondo de Riesgos Nacionales de conformidad al artículo 12 de la Ley 1562 de 2012 enfocada a la protección de los

trabajadores del país ubicados en la formalidad e informalidad del mercado laboral, por lo tanto, este préstamo ordenado por el Decreto Legislativo a mediano y largo plazo.

(...)

De acuerdo con los hallazgos expuestos anteriormente, y en razón a aclarar o puntualizar criterios contables, me permito solicitar el Concepto Técnico Contable sobre la contabilización y el registro de SI o NO, de los rendimientos dejados de percibir por concepto del préstamo realizado por el Fondo de Riesgos Laborales - FRL al Fondo Mitigación de Emergencias – FOME.

En caso de ser positivo, y se que se deba realizar el registro contable (Deterioro), por favor me pueden orientar o recomendar la dinámica contable para cada uno de los periodos, desde el año inicial 2020, 2021, 2022, ..., hasta el último año de los 10 de plazo, 2030.

Si pasado estos 10 años y realizado el registro contable en los estados financieros del Ministerio, el Fondo Mitigación de Emergencias – FOME realiza el reintegro de los recursos al Fondo de Riesgos Laborales – FRL, ¿cómo debería ser esta dinámica contable, donde se ha afectado el patrimonio año a año en los estados financieros?”. (Subrayado fuera de texto)

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2020, las cuales aplicaban a la vigencia 2021, 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 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.

(...)

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.

(...)

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". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con la Norma de préstamos por cobrar, los préstamos que se conceden entre entidades de gobierno cuya tasa de interés sea pactada por debajo de las condiciones de mercado para transacciones similares, no requieren de la realización de un ajuste de los flujos futuros descontados o ajustes bajo una medición al valor de mercado para su medición inicial.

En cuanto a la medición posterior, deberá realizarse al costo amortizado utilizando la tasa de interés efectiva con la cual se hacen equivalentes los flujos contractuales del préstamo con su costo amortizado en la fecha de medición del instrumento y, adicionalmente, imputar las disminuciones por deterioro del valor del activo, si lo hubiere, después de identificar evidencias de que han ocurrido uno o más sucesos con impacto perjudicial en los flujos de efectivo futuros estimados del préstamo.

Por consiguiente, el Ministerio del Trabajo al realizar un préstamo al Fondo Mitigación de Emergencias – FOME, que es un fondo cuenta sin personería jurídica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se entiende como una transacción desarrollada entre dos entidades de gobierno, por lo tanto, en la medición inicial no se reconocerá un valor diferente al nominal del préstamo, exceptuando si existieron costos de transacción.

Para la medición posterior, se aplicará el método del costo amortizado, no obstante, el préstamo cuya tasa de interés es del 0% tendrá como resultado el valor nominal concedido inicialmente, excepto cuando se hubieran reconocido costos de transacción en la medición inicial e igualmente reconocerá cualquier disminución en el valor del activo por efectos del deterioro, solo si lo hubiere, y en caso que hubiere deterioro del valor del activo este se reconocerá mediante un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1480-DETERIORO ACUMULADO DE PRÉSTAMOS POR COBRAR (CR) y un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5349-DETERIORO DE PRÉSTAMOS POR COBRAR

Cuando el Ministerio del Trabajo reciba los pagos o abonos al préstamo por cobrar concedido al FOME, se registrarán con un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS.

CONCEPTO No. 20221100058151 DEL 15-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Préstamos por cobrar
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las diferencias generadas entre el valor de los préstamos por cobrar reconocidos al determinar saldos iniciales y los valores pagados por los deudores.

Doctor
IVÁN TRIANA BERNAL
Responsable Área de Contabilidad
Fondo de Prestaciones Económicas, Cesantías y Pensiones
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° 20220010037412 del 10 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con la adopción de las normas internacionales de información financiera NIC-SP, adoptadas bajo la Resolución 533 expedida el 8 de octubre de 2015 por la Contaduría General de la Nación y de acuerdo con el Instructivo No. 002 de octubre 8 de 2015 ‘Referencia – Instrucciones para la transición al Marco Normativo para entidades de Gobierno’, para el rubro Préstamos por cobrar cuenta 1415, aplicamos lo emanado en el numeral 1.1.3 Préstamos por cobrar, literal c subnumeral 3 ‘Medir estos préstamos por el valor presente de los flujos futuros del préstamo descontados a la tasa de interés efectiva. La diferencia entre este valor y su valor en libros en la fecha de transición afectará directamente el patrimonio en la cuenta impactos por transición al nuevo marco de regulación’

La diferencia entre los flujos futuros y el valor inicial de los préstamos se registró debitando la cuenta 1415 Préstamos concedidos - subcuenta 141520 Préstamos de vivienda - cuenta auxiliar 1415200109 Impacto préstamos de vivienda y la contrapartida en la cuenta 3145 Impactos por la transición al nuevo marco de regulación Subcuenta 314504 Préstamos por cobrar.

La consulta es la siguiente, al corte del 30 de junio de 2022 la cartera de préstamos presenta cuarenta créditos, que los adjudicatarios han venido pagando por el valor inicial del crédito de acuerdo a las condiciones originalmente pactadas, pero producto del cálculo del valor presente de los flujos futuros de los préstamos arroja un mayor valor, que a la fecha se registra en los estados financieros de FONCEP, que tratamiento contable debemos aplicar a dicho saldo producto del impacto de la NIC-SP, debemos amortizar el mayor valor del impacto reconociendo un gasto en el estado de resultados?”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen:

“3. PRÉSTAMOS POR COBRAR

(...)

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 reconocido menos los pagos de capital e intereses recibidos menos cualquier disminución por deterioro del valor.

7. El rendimiento efectivo de los préstamos por cobrar se calculará multiplicando el valor bruto del préstamo por cobrar por la tasa de interés efectiva. El valor bruto del préstamo por cobrar corresponde al valor inicialmente reconocido del préstamo por cobrar más el rendimiento efectivo reconocido menos los pagos de capital e intereses recibidos. No obstante, cuando hayan ocurrido uno o más sucesos que impacten de manera perjudicial los flujos de efectivo futuros estimados del préstamo por cobrar y mientras estos sucesos persistan, el rendimiento efectivo se calculará multiplicando el costo amortizado en la fecha de medición por la tasa de interés efectiva.

8. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo por cobrar con su costo amortizado en la fecha de medición.

(...)

3.5. Baja en cuentas

25. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, un préstamo por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del préstamo. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas del préstamo por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta el contexto de la consulta, es necesario que la entidad identifique la causa que ha llevado desde 2018 a que se generen diferencias y saldos que no han sido cubiertos por los deudores en la medida en que efectúan el pago de sus cuotas.

En primer lugar, evaluar si el procedimiento realizado al determinar los saldos iniciales de acuerdo con lo indicado en el Instructivo No. 002 de 2015 fue ejecutado de forma correcta, así como revisar que los registros realizados hayan sido los adecuados, ya que pudo haber sido calculada de manera incorrecta la tasa de interés efectiva, lo que conlleva a que el valor presente obtenido de los flujos futuros del préstamo fuera equivocado.

En segundo lugar, revisar los registros que se han realizado como parte de la medición posterior de estos préstamos, ya que de acuerdo con la Norma de Préstamos por cobrar, el rendimiento efectivo se debe registrar como un mayor valor debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS y no como parte de las cuentas por cobrar que la entidad puede reconocer

en el grupo contable 13-CUENTAS POR COBRAR o, si en su defecto, se ha dejado de reconocer el rendimiento efectivo de los préstamos. Cabe aclarar que el valor total de los pagos o cuotas que se reciben de los deudores disminuye el valor registrado del préstamo en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS.

Si alguna de las anteriores situaciones corresponde al motivo por el cual se presentan diferencias en los valores registrados de los préstamos, actualmente la entidad se encuentra frente a un error de periodos anteriores, para lo cual procederá a realizar la corrección atendiendo a lo señalado en la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, debiendo ajustar las subcuentas y cuentas que correspondan de la clase 1-ACTIVOS contra la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. Asimismo, corresponde a la entidad evaluar si el error es material o no, a efecto de determinar si debe aplicar la reexpresión de la información comparativa afectada por el error.

Ahora bien, en tercer lugar, si habiendo revisado las situaciones anteriores, la entidad determina que no existieron errores en los procesos y registros realizados, partiendo de los criterios definidos para el reconocimiento de activos donde se espera un beneficio económico futuro o potencial de servicio, y en el caso de los préstamos por cobrar se espera que estos derechos generen una corriente de flujos de efectivo a favor de la entidad, en la medida en que de los derechos reconocidos no se espere que generen algún flujo de efectivo futuro, por cuanto las condiciones pactadas con los deudores no conllevan a que realicen pagos por valores adicionales, la entidad debe proceder a la baja en cuentas de los valores que no espera recibir, para lo cual deberá reconocer un gasto en el resultado del periodo debitando la subcuenta 580426-Pérdida por baja en cuentas de préstamos por cobrar de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS.

CONCEPTO No. 20221100066901 DEL 11-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Préstamos por cobrar
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los préstamos condonables otorgados por Sapiencia.

Doctor

CARLOS ALBERTO CHAPARRO SÁNCHEZ

Director General

Agencia de Educación Postsecundaria de Medellín - Sapiencia

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° 20220010045722 del 5 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Agencia de Educación Postsecundaria de Medellín, identificada con el NIT 900.602.106: creada mediante decreto 1364 de 2012, modificado por el Acuerdo 019 de 2020 adscrita al Distrito de Medellín, elevó consulta a ustedes el día 13 de mayo de 2022 mediante radicado 202203005094, respecto a las cuentas en las cuales se deben registrar los Desembolsos Encargo fiduciario - Fiducia de administración.

El día 15 de junio de 2022, se recibió respuesta de parte de la Contaduría General de la Nación mediante oficio con radicado 20221 100046341, mediante el cual se informa que dado que la "(...) CGN ya se pronunció sobre el particular mediante el concepto 20221100031371 del 16 de mayo de 2022 dirigido a la Contraloría General de Medellín, se adjunta copia del citado concepto para que la Agencia atienda lo allí concluido.(. . .)"

Aunado a lo anterior, se solicitó una mesa de trabajo con la CGN posterior a esta respuesta, a fin de aclarar las particularidades de los valores desembolsados, los cuales son entregados a los estudiantes sin la definición de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes de efectivo u otro instrumento financiero, porque la finalidad es que logren culminar los estudios y así condonar los recursos girados, pero entre este desembolso y el momento en que se define si hay o no condonación pueden pasar varios años, ya que depende de la duración de los programas académicos escogidos por los estudiantes y financiados por Sapiencia.

Así, se llevó a cabo la mesa de trabajo con la Contaduría General de la Nación el día 27 de julio de 2022, en la cual se informó a la Agencia por parte de la Contadora General de la Nación, Doctora

Marleny María Monsalve Vásquez, que se procedería a revisar con el grupo de trabajo el concepto emitido, a fin de verificar que se tuvo en cuenta la información proporcionada por parte de la Agencia.

Para dar cumplimiento al concepto emitido por la Contaduría General de la Nación - CGN, se deberá incluir en la cartera de la entidad desembolsos que aún no han sido notificados mediante acto administrativo y por lo tanto no son factibles de ser cobrador, dado que hasta tanto no se culmine la formación universitaria, no será posible determinar qué valor fue condonado y que valor debe ser cobrado al estudiante, esto generará una sobrevaloración de la cartera y tendrá una incidencia negativa en los indicadores de gestión de cobro, así mismo, es necesario incluirla en el cálculo del deterioro y del costo amortizado, cuando la Agencia no espera la entrada de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes de efectivo u otro instrumento financiero, porque la finalidad es que los estudiantes logren culminar los estudios y así condonar parcial o totalmente, los valores objeto del beneficio otorgado y con base al cumplimiento del reglamento, el cual es evaluado, como se indicó al momento de que el beneficiario, culmina los estudios o deserta del programa de forma definitiva.

Por lo anterior solicitamos de manera respetuosa nos informen el resultado de la revisión del concepto 20221100031371 del 16 de mayo de 2022, ya que para la Agencia se hace necesario y prioritario realizar los ajustes a los que haya lugar en la contabilidad, a fin de dar cumplimiento al Plan de mejoramiento propuesto a la Contraloría General de Medellín, que atiende el Informe Definitivo Auditoría Integral vigencia 2021”.

Adicionalmente, en la mesa de trabajo desarrollada el 27 de julio de 2022, la Agencia se comprometió a aportar nueva información. Mediante comunicación electrónica, se recibió la siguiente información adicional:

- El 82,4% de los créditos otorgados se condonan y el 17,6% pasan a proceso de cobro por incumplimiento de condiciones para su condonación por parte de los beneficiarios.
- Del total de créditos otorgados que pasan a proceso de cobro, solamente se recupera el capital del 36%. Por lo tanto, se mantiene una cartera activa de 64% de los créditos en proceso de cobro que es improbable recuperar, dado que se entregan los recursos sin estudios de crédito ni garantías reales a personas que pertenecen a los estratos 1, 2 y 3.

CONSIDERACIONES

La Resolución 211 de 2021, mediante la cual se modifican algunos elementos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, dispone:

“Artículo 2°. Vigencia. (...)

Parágrafo 1°. Las modificaciones a las normas de Inversiones de administración de liquidez, Cuentas por cobrar y Préstamos por cobrar, en lo relativo a la medición posterior de estos activos, aplicarán a partir del 01 de enero de 2023 de manera prospectiva. Por lo tanto, el saldo del deterioro acumulado a 31 de diciembre de 2022 no será objeto de reexpresión.

(...)

Parágrafo 2º. Las entidades podrán aplicar de forma anticipada y de manera prospectiva, a partir del 01 de enero de 2022, las modificaciones a las normas de Inversiones de administración de liquidez, Cuentas por cobrar y Préstamos por cobrar, en lo relativo a la medición posterior de estos activos. Por lo tanto, el saldo del deterioro acumulado a 31 de diciembre de 2021 no será objeto de reexpresión” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen:

“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.

(...)

3.3. 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 préstamos con condiciones similares.

4. 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 hasta tanto se cumplan las condiciones para reconocer el respectivo gasto.

(...)

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 reconocido menos los pagos de capital e intereses recibidos menos cualquier disminución por deterioro del valor.

(...)

13. Los préstamos por cobrar serán objeto de estimaciones de deterioro. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor del préstamo por cobrar afectando el gasto en el resultado del periodo.

14. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si el riesgo crediticio del préstamo por cobrar se ha incrementado de forma significativa desde su reconocimiento. Para el efecto, la entidad considerará la información que esté disponible en la fecha de evaluación sobre sucesos pasados y condiciones actuales. Adicionalmente, cuando la entidad disponga de información sobre pronósticos de condiciones económicas futuras y sobre la manera como esta afecta el riesgo crediticio del préstamo por cobrar, considerará dicha información en la evaluación del riesgo crediticio. El riesgo crediticio corresponde a la probabilidad de incumplimiento de las obligaciones contractuales por parte del prestatario.

15. La entidad podrá evaluar de manera individual o de manera colectiva si el riesgo crediticio de un préstamo por cobrar se ha incrementado de forma significativa desde su reconocimiento. Dicha evaluación se podrá realizar de manera colectiva, cuando los préstamos por cobrar 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.

16. La entidad podrá recurrir a la siguiente información para evaluar si el riesgo crediticio del préstamo por cobrar se ha incrementado de forma significativa desde su reconocimiento:

- a) la información sobre morosidad;
- b) una disminución de la calificación crediticia interna, real o esperada, para el prestatario o una disminución en la puntuación del comportamiento utilizada para evaluar el riesgo crediticio internamente;
- c) un cambio adverso, existente o previsto, en el negocio o en las condiciones económicas o financieras que se espera que cause una modificación significativa en la capacidad del prestatario para cumplir sus obligaciones de deuda;
- d) un cambio significativo, real o esperado, en los resultados operativos del prestatario;
- e) un incremento significativo en el riesgo crediticio de otros préstamos o títulos del mismo prestatario;
- f) un cambio adverso significativo, real o esperado, en el entorno jurídico, económico o tecnológico del prestatario que da lugar a un cambio significativo en la capacidad de este para cumplir con las obligaciones de la deuda; y
- g) un cambio significativo en el rendimiento esperado y en el comportamiento del prestatario.

(...)

19. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar cuándo se ha incrementado de forma significativa el riesgo crediticio de un préstamo por cobrar y cuándo el riesgo crediticio de un préstamo por cobrar es bajo en la fecha de evaluación.

(...)

21. Si producto de la evaluación se determina que existe un incremento significativo del riesgo crediticio desde el reconocimiento del préstamo por cobrar, el deterioro corresponderá al valor de las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del préstamo por cobrar. Estas pérdidas son aquellas que proceden de todos los sucesos de incumplimiento posibles a lo largo de la vida esperada del préstamo, ponderadas por la probabilidad de que ocurra el incumplimiento.

22. Las pérdidas crediticias esperadas corresponden al promedio ponderado de las pérdidas crediticias utilizando como ponderador los riesgos respectivos de que ocurra un incumplimiento de los pagos. A su vez, la pérdida crediticia corresponde al exceso del valor en libros del préstamo por cobrar sobre el valor presente de todos los flujos de efectivo que la entidad espera recibir descontados a la tasa de interés efectiva del préstamo por cobrar. Para la determinación de todos los flujos de efectivo que la entidad espera recibir, se considerará información sobre sucesos pasados y condiciones actuales. Adicionalmente, cuando la entidad disponga de información sobre pronósticos de condiciones económicas futuras y sobre la manera como esta afecta el riesgo crediticio del préstamo por cobrar, considerará dicha información en la determinación de todos los flujos de efectivo que la entidad espera recibir.

23. No obstante, la entidad podrá estimar las pérdidas crediticias esperadas de los préstamos por cobrar a través de otra metodología que considere la probabilidad de incumplimiento, el valor del dinero en el tiempo y la información sobre sucesos pasados y condiciones actuales. Adicionalmente, cuando la entidad disponga de información sobre pronósticos de condiciones económicas futuras y sobre la manera como esta afecta el riesgo crediticio del préstamo por cobrar, considerará dicha información en la estimación de las pérdidas crediticias esperadas.

(...)

3.5. Baja en cuentas

25. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, un préstamo por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del préstamo. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas del préstamo por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2020, sobre la medición posterior de préstamos por cobrar vigente para el año 2022, establecen:

“3. PRÉSTAMOS POR COBRAR

(...)

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.

11. Cuando la estimación del deterioro de los préstamos por cobrar se realice de manera colectiva, por lo menos al final del periodo contable, la entidad estimaré el deterioro de los préstamos 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 los préstamos por cobrar se podrá realizar de manera colectiva, cuando estos 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.

12. La matriz de deterioro es el resultado de un análisis histórico de tendencias de pago y de recuperabilidad de los préstamos por cobrar, en la cual se establecen porcentajes de incumplimiento promedio por edades para cada agrupación. En este caso, el deterioro corresponderá al valor resultante del producto de los porcentajes de incumplimiento y el valor de la transacción (neto de cualquier pago parcial, cuando a ello haya lugar) de los préstamos por cobrar, menos cualquier pérdida por deterioro del valor previamente reconocido” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, actualizado según la Resolución 064 de 2022, indica:

“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.

(...)

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.

(...)

1.1. 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" (Subrayado fuera de texto).

En el Concepto N° 20221100031371 del 16 de mayo de 2022, sobre el tratamiento contable de créditos condonables otorgados por la Agencia de Educación Superior de Medellín – Sapiencia, la CGN concluyó:

“A. Reconocimiento de los desembolsos realizados a los beneficiarios del crédito condonable:

(...)

Bajo este contexto normativo y teniendo en cuenta que los recursos se encuentran consignados en una fiducia pública, como lo indica en su consulta, la Agencia debe reconocer los desembolsos

realizados a los beneficiarios del crédito condonable mediante un débito en la subcuenta 141507-Préstamos educativos de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS, por el valor presente de los flujos de efectivo del préstamo por cobrar descontados con la tasa de interés del mercado para préstamos en condiciones similares, y un crédito en la subcuenta y cuenta del grupo 19-OTROS ACTIVOS en la que se tenga reconocida la fiducia pública, por el valor girado al beneficiario. La diferencia que exista en el registro anterior se debe reconocer como gasto en el resultado del periodo en que se realiza cada desembolso, mediante un débito de la subcuenta 542401-Subvención por préstamos con tasa de interés cero de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

B. Baja en cuentas de los préstamos por cobrar condonados:

(...)

Por lo tanto, en el periodo en que se condone el crédito, la Agencia debitará la subcuenta 148003-Préstamos concedidos de la cuenta 1480-DETERIORO ACUMULADO DE PRÉSTAMOS POR COBRAR (CR), por el deterioro acumulado existente del préstamo condonado, y acreditará la subcuenta 141507-Préstamos educativos de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS, por el valor determinado como condonable. La diferencia que surja en el registro anterior se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, mediante un débito en la subcuenta 542403-Subvención por condonación de deudas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

C. Tratamiento contable de los préstamos por cobrar cuyos beneficiarios incumplen los requisitos para la condonación:

Para aquellos préstamos por cobrar cuyos beneficiarios no cumplan los requisitos para su condonación total o parcial, según lo establece el Capítulo 9 de la Resolución 5392 de 2019, la Agencia deberá continuar atendiendo la Norma de préstamos por cobrar, en especial lo referente a la medición posterior. Así las cosas, cuando se declare dicho incumplimiento, la entidad no debe realizar ningún registro relacionado, pues se mantienen las condiciones iniciales del préstamo”.

En el Concepto N° 20221100046341 del 15 de junio de 2022, sobre el tratamiento contable de créditos condonables otorgados por la Agencia de Educación Superior de Medellín – Sapiencia, la CGN concluyó:

“A. Reconocimiento de los desembolsos por créditos condonables otorgados a beneficiarios de los programas gestionados por SAPIENCIA:

En atención a esta parte de su consulta, se informa que la CGN ya se pronunció sobre el particular mediante el Concepto 20221100031371 del 16 de mayo de 2022, dirigido a la Controlaría General de Medellín. Por lo tanto, se adjunta copia del citado concepto para que la Agencia atienda lo allí concluido con respecto al reconocimiento de los desembolsos por créditos condonables otorgados a beneficiarios de los programas a su cargo.

B. Reconocimiento de los intereses de los préstamos que pasan a etapa de cobro porque sus beneficiarios no cumplen con las condiciones para la condonación:

(...)

En este sentido, los intereses pactados en los préstamos se encuentran incluidos dentro del rendimiento efectivo al que se refiere la Norma. Por lo tanto, los intereses generados deben aumentar el valor del préstamo por cobrar y se deben reconocer mediante un débito en la subcuenta 141507-Préstamos educativos de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS y un crédito de la subcuenta 480221-Rendimiento efectivo préstamos por cobrar de la cuenta 4802-FINANCIEROS”.

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones expuestas, se compila el tratamiento contable de los créditos condonables otorgados por Sapiencia como se describe a continuación:

A. Desembolso de los recursos otorgados como préstamo condonable:

Conforme a la Norma de préstamos por cobrar y el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, así como lo concluido en el Concepto N° 20221100031371, para reconocer los desembolsos de los recursos otorgados como préstamos condonables, Sapiencia debitará la subcuenta 141507-Préstamos educativos de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS, por el valor presente de los flujos de efectivo del préstamo por cobrar descontados con la tasa de interés del mercado para préstamos en condiciones similares, y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, por el valor girado al beneficiario. La diferencia que exista en el registro anterior se reconocerá como gasto en el resultado del periodo en que se realiza cada desembolso, mediante un débito de la subcuenta 542401-Subvención por préstamos con tasa de interés cero de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

Es pertinente señalar que no es adecuado reconocer el otorgamiento de los préstamos como recursos entregados en administración, toda vez que la naturaleza del activo cambia, pues ya no existe efectivo o recursos en la fiducia, sino que se origina un derecho a favor de Sapiencia que debe ser reconocido como préstamo por cobrar.

B. Reconocimiento de los intereses de los préstamos por cobrar:

Conforme a la Norma de préstamos por cobrar y lo concluido en el Concepto N° 20221100046341, para el reconocimiento de los intereses de los préstamos por cobrar, Sapiencia debitará la subcuenta 141507-Préstamos educativos de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS y acreditará la subcuenta 480221-Rendimiento efectivo préstamos por cobrar de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

C. Estimación del deterioro de valor de los préstamos por cobrar:

Para la determinación del deterioro de valor de este tipo de activos, según la Norma de préstamos por cobrar vigente para el año 2022, Sapiencia deberá definir si realizará la estimación de manera individual o colectiva.

En caso de que se realice de manera individual, se verificará si existen indicios de deterioro originados, entre otras causas, por 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, sin tener en cuenta las pérdidas crediticias futuras en las que no se haya incurrido.

En caso de que la estimación del deterioro se realice de manera colectiva, se estimará el deterioro de los préstamos por cobrar a través de una matriz de deterioro u otra metodología que permita estimar el riesgo crediticio en la fecha de medición. En este caso, el deterioro corresponderá al valor resultante del producto de los porcentajes de incumplimiento y el valor de la transacción de los préstamos por cobrar, menos cualquier pérdida por deterioro del valor previamente reconocido.

Así las cosas, como existe una alta probabilidad de incumplimiento de pago por parte de los prestatarios según la información suministrada, Sapiencia podrá medir el deterioro de valor de los préstamos condonables otorgados inmediatamente después de haberlos reconocido.

Para reconocer el deterioro de valor de los préstamos por cobrar, Sapiencia debitará la subcuenta 534901-Préstamos concedidos de la cuenta 5349-DETERIORO DE PRÉSTAMOS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 148003-Préstamos concedidos de la cuenta 1480-DETERIORO ACUMULADO DE PRÉSTAMOS POR COBRAR (CR).

No obstante, de conformidad con los parágrafos del artículo 2° de la Resolución 211 de 2021, Sapiencia podrá aplicar anticipadamente la estimación del deterioro de valor de los préstamos por cobrar según la nueva versión de la Norma, que establece que se estimarán las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del préstamo por cobrar, teniendo en cuenta todos los sucesos de incumplimiento posibles a lo largo de la vida esperada del préstamo y aplicando una metodología que considere la probabilidad de incumplimiento, el valor del dinero en el tiempo y la información sobre sucesos pasados y condiciones actuales.

Es preciso señalar que, en todo caso, la aplicación de la nueva metodología de estimación de deterioro de valor de los préstamos por cobrar deberá realizarse a partir del 1 de enero de 2023.

D. Baja en cuentas de los préstamos por cobrar condonados:

Conforme a la Norma de préstamos por cobrar y lo concluido en el Concepto N° 20221100031371, en el periodo en que se condone el crédito, la Agencia debitará la subcuenta 148003-Préstamos concedidos de la cuenta 1480-DETERIORO ACUMULADO DE PRÉSTAMOS POR COBRAR (CR), por el deterioro acumulado existente del préstamo condonado, y acreditará la subcuenta 141507-Préstamos educativos de la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS, por el valor determinado como condonable. La diferencia que surja en el registro anterior se reconocerá como gasto en el resultado del periodo, mediante un débito en la subcuenta 542403-Subvención por condonación de deudas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20221100052081 del 22-07-2022

1.2.4 INSTRUMENTOS DERIVADOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.5 INVERSIONES EN CONTROLADAS

CONCEPTO No. 20221100037991 DEL 31-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inversiones en controladas Inversiones en asociadas
	SUBTEMA	Periodo de ajustes para la medición posterior del método de participación patrimonial

Doctor
SANTIAGO LLANO GONZÁLEZ
Municipio 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° 20220010018792 del 20 de abril de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El municipio de Pereira tiene inversiones en asociadas y controladas, en concordancia con el Manual de Políticas contable, se estableció realizar la medición posterior una vez al año, con los estados financieros con corte a diciembre de cada una de las entidades donde el Municipio posee inversiones.

Debido a que las entidades aprueban sus Estados Financieros de la vigencia anterior en la asamblea, que es programada normalmente para el mes de marzo de la siguiente vigencia, a nosotros nos envían la información hasta después de que pasa la asamblea.

Dicho lo anterior, el Municipio debe realizar la medición posterior por el método de participación patrimonial de sus inversiones en el mes de marzo del 2022 con los Estados financieros de diciembre del 2021.

Según el manual de políticas en lo relacionado con la medición posterior de las inversiones en controladas nos dice que, "Las variaciones patrimoniales originadas en los resultados del ejercicio de la controlada aumentarán o disminuirán el valor de la inversión y se reconocerán como ingresos o gastos en el resultado del periodo, respectivamente".

Si bien el manual de políticas nos dice que, se debe reconocer un ingreso o un gasto, respectivamente, tratándose de los Estados Financieros de una vigencia anterior, ¿el Municipio debe reconocer dicha

variación en la cuenta 3109-ejercicios anteriores o se debe hacer como lo establece el manual de políticas?”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

5. INVERSIONES EN CONTROLADAS

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 incrementa o disminuye 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 originan 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. (...)

(...)

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.

(...)

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

6.3. 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 incrementa o disminuye 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 originan 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. (...)

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

5. HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE

1. Los hechos ocurridos después del periodo contable son todos aquellos eventos, favorables o desfavorables, que se producen entre el final del periodo contable y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros.

2. El final del periodo contable se refiere al último día del periodo con el cual están relacionados los estados financieros y corresponderá al 31 de diciembre. Por su parte, la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros corresponderá a la fecha en la que se apruebe que los diferentes usuarios tengan conocimiento de estos.

3. Pueden identificarse dos tipos de eventos: los que implican ajuste y los que no implican ajuste.

5.1. Hechos ocurridos después del periodo contable que implican ajuste

4. Los hechos ocurridos después del periodo contable que implican ajuste son aquellos que proporcionan evidencias de las condiciones existentes al final de dicho periodo. La entidad ajustará los valores en sus estados financieros para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después del periodo contable que impliquen ajuste.

5. Algunos de los eventos que proporcionan evidencia de las condiciones existentes al final del periodo contable y que implican el reconocimiento o el ajuste de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y costos son los siguientes: a) la resolución de un litigio judicial que confirme que la entidad tenía una obligación presente al final del periodo contable; b) la recepción de información que indique el deterioro del valor de un activo al final del periodo contable o la necesidad de ajuste de un deterioro del valor anteriormente reconocido; c) la determinación del valor de transacciones realizadas no reconocidas; d) la determinación del valor de los ingresos cobrados durante el periodo contable que serán compartidos con otras entidades; e) la determinación de la participación en las ganancias o en el pago de incentivos a los empleados que la entidad deba realizar como resultado de hechos anteriores a esa fecha; y f) el descubrimiento de fraudes o errores que demuestren que los estados financieros eran incorrectos". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye:

Con posterioridad al reconocimiento, las inversiones en controladas o asociadas se miden por el método de participación patrimonial. Esto implica que la entidad inversora debe reconocer la participación que le corresponde en los resultados del periodo de la controlada o asociada y en las variaciones originadas en sus partidas patrimoniales distintas de los resultados, que no se originan en variaciones del capital o en reclasificaciones de partidas patrimoniales. La participación en los resultados aumentará o disminuirá el valor de la inversión y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La participación en las variaciones originadas en las partidas patrimoniales distintas de los resultados del periodo, aumentará o disminuirá el valor de la inversión, afectando el patrimonio.

Asimismo, para la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad dispondrá 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 las situaciones en que no se cumplan estos requerimientos, 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.

Por su parte, la Norma de hechos ocurridos después del periodo contable tiene como alcance todos los eventos, favorables o desfavorables, que se producen entre el final del periodo contable y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros. Dentro de estos hechos pueden identificarse dos tipos de eventos: los que implican ajuste y los que no implican ajuste. Los hechos ocurridos después del periodo contable que implican ajuste son aquellos que proporcionan evidencias de las condiciones existentes al final de dicho periodo. En este caso, la entidad debe ajustar los valores en sus estados financieros para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después del periodo contable que impliquen ajuste.

Con base en lo anterior, con la aplicación del método de participación patrimonial, el Municipio de Pereira aumentará o disminuirá el valor de las inversiones en controladas o en asociadas, afectando

el ingreso o gasto en el resultado del periodo o el patrimonio, según el origen de la variación patrimonial de la controlada o asociada.

Ahora bien, si la medición por el método de participación patrimonial de las inversiones en controladas o asociadas no se realiza entre el final del periodo contable y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros, ajustando la información a 31 de diciembre, el tratamiento contable corresponderá a la corrección de errores de periodos anteriores, para lo cual se ajustará el valor de las inversiones en controladas y asociadas, afectando la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. Lo anterior, teniendo en cuenta 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.

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.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20221100030681 del 13-05-2022
20221100056421 del 25-08-2022

1.2.6 INVERSIONES EN ASOCIADAS

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20221100030681 del 13-05-2022
20221100037991 del 31-05-2022

1.2.7 ACUERDOS CONJUNTOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.8 INVERSIONES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.9 INVENTARIOS

CONCEPTO No. 20221100003201 DEL 14-02-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los inmuebles recibidos en común o proindiviso

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° 20220010001872 el 19 de enero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“BIENES INMUEBLES EN COMUN Y PROINDIVISO

La entidades públicas y privadas, conforme a lo designado en el artículo 2do de la ley 27 de 1974, modificado por el artículo 1ro de la ley 89 de 1989 deben destinar el 3% de su nómina mensual de salarios al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar – ICBF.

Producto de las deudas por parafiscales, el ICBF recibe de entidades públicas y privadas, bienes inmuebles con un porcentaje de participación inferior al 50%. Cabe precisar que su adjudicación y registro en el activo del ICBF se realiza por el valor de la liquidación efectuada, que corresponde al monto de la deuda a favor de la entidad.

Dada su condición de común y proindiviso, su destinación principal es la venta, la cual en la mayoría de los casos se realiza dentro de procesos judiciales (divisorios). Así mismo, es de anotar que el ICBF no ejerce custodia, tenencia o toma de decisiones sobre dichos inmuebles, dado el escaso porcentaje de (%) de participación. En muchos casos, se encuentran ocupados por los demás copropietarios o en poder del comunero mayor. El pago de los impuestos y servicios los realiza la entidad en proporción al porcentaje (%) de participación.

PREGUNTA

Teniendo en cuenta que el ICBF cuenta con la titularidad del bien en su porcentaje correspondiente (%), del cual la entidad espera obtener unos beneficios económicos producto de su enajenación a fin de atender los programas misionales de protección a la niñez. Sin embargo, la tenencia y control la ejerce en muchos casos el comunero mayor.

El registro contable lo realiza actualmente la entidad en la subcuenta 153090 – OTROS INVENTARIOS EN PODER DE TERCEROS de la cuenta 1530 – EN PODER DE TERCEROS teniendo en cuenta que la finalidad es comercializarlos.

Sin embargo, por control administrativo debido al volumen de inmuebles recibidos con estas condiciones y por observaciones de la Contraloría, la entidad requiere saber si es procedente su reclasificación a cuentas de orden hasta tanto se realice su venta o comercialización.

Teniendo en cuenta, que por mandato constitucional la Contaduría General de la Nación es la responsable de diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, le solicitamos respetuosamente conceptuar sobre la pertinencia o viabilidad del registro contable derivado de los inmuebles que se reciban donde el ICBF es propietario de un porcentaje (común y proindiviso)".

CONSIDERACIONES

La Ley 84 de 1873, por la cual se expide el Código Civil de Colombia, establece:

“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 la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

(...)

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye lo siguiente:

De acuerdo con el Código Civil, 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.

En ese sentido, la no tenencia física de la totalidad del inmueble no conlleva a que la entidad haya transferido sustancialmente los riesgos y beneficios inherentes de la parte que por la división le fue asignada, puesto que el control está determinado por aspectos, tales como, la titularidad legal, los riesgos inherentes a la parte que son asumidos y que son significativos, el derecho exigible sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados de su uso o disposición, entre otros.

Así las cosas, en atención a los criterios de reconocimiento de los activos establecidos en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera para Entidades de Gobierno, la participación sobre los bienes recibidos en común o proindiviso controlada por la entidad y sobre la cual se espera genere beneficios económicos futuros, se reconocerá como activo dentro de la situación financiera de la entidad.

En consecuencia, las participaciones que en la actualidad la entidad tiene reconocidas como inventarios en la subcuenta 153090-Otros inventarios en poder de terceros de la cuenta 1530-EN PODER DE TERCEROS, no serán dadas de baja en cuentas hasta tanto dejen de cumplir con la definición de activo, ya sea por la pérdida o traslado del control sobre estas o porque ya no se espera generen un beneficio económico futuro a la entidad.

CONCEPTO No. 20221100019031 DEL 06-04-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de un contrato de gestión integral de proyectos suscrito con una empresa pública no cotizante.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMAS	Cuentas por cobrar Inventarios Cuentas por pagar Ingresos de actividades ordinarias
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de un contrato de gestión integral de proyectos suscrito con una entidad de gobierno.

Doctora
ROSA CORALIA AGURTO NOVOA
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio
Bogotá D.C.

Doctor
CÉSAR IBÁÑEZ MÁRQUEZ
Jefe de Contabilidad
Empresa de Desarrollo Urbano de Barranquilla y la Región Caribe S.A. - EDUBAR S.A.
Barranquilla, Atlántico

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010008022 el 16 de febrero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1. Introducción

El Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio, en adelante MVCT, y la Empresa de Desarrollo Urbano de Barranquilla y la Región Caribe S.A. en adelante EDUBAR, convinieron celebrar el contrato interadministrativo de gerencia de proyectos No. 1104 de 2021.

Los proyectos que serán ejecutados inicialmente en el marco del presente contrato interadministrativo serán los siguientes:

1. “Construcción del plan maestro (fase II) de alcantarillado del municipio de Ariguaní - Departamento del Magdalena.
2. “Construcción de alcantarillado y canal para el drenaje pluvial en diferentes sectores del distrito de Riohacha”.

El objeto contractual determina que EDUBAR se compromete por su cuenta y riesgo, a través de una gerencia de Proyectos con obligación de resultado, a ejecutar la gerencia jurídica, financiera, administrativa y técnica de manera integral de las etapas de revisión y ajustes a diseños, diagnóstico, ejecución de obras y acompañamiento social para llevar a cabo los proyectos definidos en el presente contrato en concordancia con la normativa vigente que establece los lineamientos para su implementación.

(...)

Las entidades tienen criterios diferentes para el reconocimiento contable del hecho económico que surge en la ejecución del contrato de gerencia. El MVCT considera que el recurso se entrega en calidad de pago anticipado y EDUBAR determina que el recurso se recibe en calidad de administración.

(...)

4. Consulta.

Con el propósito de unificar los criterios técnicos contables entre el MVCT y EDUBAR, considerando lo definido en el marco técnico aplicable para cada entidad y en la doctrina contable pública emitida por la CGN, nos permitimos realizar la siguiente consulta:

- ¿Cuál es el tratamiento contable para el MVCT y EDUBAR relacionado con los contratos interadministrativos, en el contexto del modelo de Gerencia integral de proyectos, donde la obligación adquirida por EDUBAR es de resultado, entregando plenamente ejecutado el proyecto, respondiendo sobre la ejecución por su cuenta y riesgo?”.

CONSIDERACIONES

Consideraciones generales

El Consejo de Estado en el concepto Número Único: 11001-03-06-000-2008-00013-00 de fecha 30 de abril de 2008, al referirse a los convenios de gerencia integral de proyectos suscritos por FONADE con otras entidades del Estado, precisó lo siguiente:

“iii. En los contratos celebrados por una entidad pública como contratante, en los que se entreguen dineros a título de pago del precio de un contrato, y a cambio se reciba un bien o servicio, como este

último es el propietario del monto del pago recibido, por lo mismo lo es de los rendimientos financieros o intereses que produzca la inversión del precio recibido. En estos contratos, si hay un “precio anticipado”, una vez pagado pertenece al contratista y por lo mismo sus rendimientos (salvo pacto en contrario), pero si hay un “anticipo”, dado que se entiende como una forma de financiamiento, los rendimientos financieros pertenecen al contratante. El anticipo pasará a ser parte del precio, en la medida en que se amortice siguiendo las cláusulas del contrato.

iv. Por el contrario, si una entidad pública como contratante entrega unos dineros en administración, verbi gratia para ser invertidos, éstos no ingresan al patrimonio del contratista, y por lo mismo los rendimientos que lo acrecen son de la entidad contratante que es la propietaria del capital. En este caso, el precio del contrato lo constituyen las comisiones, primas de resultado, una suma fija o cualquier otra forma de retribución que se pacte.

(...)

En palabras del Dr. Sanz González:

“En tal sentido se concreta la segunda línea de negocios de Fonade, que a diferencia de la tradicional administración financiera de recursos, o la fiducia pública, ofrece a sus clientes la posibilidad de la gerencia integral de proyectos, modalidad diferente a la anterior no solamente por su finalidad, sino por el régimen de responsabilidad que demanda, en donde, el control y los riesgos derivados de la ejecución del proyecto contratado, se asuman directa y de forma exclusiva por el contratista Fonade, compromiso que no es otro que la entrega del bien o servicio en las condiciones y bajo los requerimientos establecidos en el contrato.

“(…)

“Con base en las anteriores consideraciones podemos concluir que, Fonade ha interpretado cuando celebra contratos de gerencia integral de proyectos, que asume bajo su responsabilidad en su calidad de agente principal la ejecución de los mismos y para tal efecto, desarrolla por su cuenta y riesgo todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, y como contraprestación recibe el monto establecido como valor del contrato. Si el desembolso tiene la condición de pago anticipado, este ingresa como un recurso propio de Fonade y los rendimientos financieros provenientes de esos recursos provenientes de las operaciones de inversión de su portafolio, son de su propiedad, sin perjuicio de la destinación que pueda darles en la financiación de gastos del mismo proyecto, en virtud del principio de autonomía de la voluntad que rige la actividad contractual. En caso contrario si son recibidos en calidad de anticipos, los rendimientos financieros son reintegrados al tesoro en acatamiento de las disposiciones que regulan la materia, en razón a su naturaleza.”

(...)

La primera de las reglas de interpretación expuesta en el acápite anterior, consistía en que como la finalidad de los convenios interadministrativos es la de cumplir con los cometidos estatales de las entidades contratantes, en caso de duda en la interpretación de sus estipulaciones debía primar aquélla que sirviera de mejor manera a los fines públicos para los cuales se celebró el contrato. Una

de las dudas generadas alrededor de los contratos de gerencia integral de proyectos, recae sobre el título mediante el cual se entregan los dineros a Fonade, pues se discute si es a manera de pago del precio del contrato o en administración de recursos, entonces tomar las cláusulas bajo la hipótesis de que es como pago del precio, aporta una mayor eficacia al convenio pues genera un mayor compromiso para Fonade porque está obligado a entregar el proyecto ejecutado, mientras que si se entiende que los dineros se aportan en administración, Fonade estaría obligado a efectuar su mejor esfuerzo para obtener el resultado, mas no para su entrega final.

Con el mismo razonamiento debe interpretarse la propiedad y la aplicación al proyecto, de los rendimientos financieros que produzca el precio del contrato recibido por Fonade, pues siendo propietario del precio también lo es de los rendimientos que produzca, y por lo mismo puede aportarlos al proyecto en virtud del artículo 3.7 transcrito, lo que nuevamente redundará más en beneficio de éste.

(...)

En la medida en que la obligación adquirida por Fonade en un convenio de Gerencia Integral de Proyecto, sea la de entregar plenamente ejecutado un proyecto, y por lo mismo responda de su ejecución por su cuenta y riesgo, los rendimientos financieros producidos por los dineros recibidos en calidad de pago, salvo los del anticipo, son de su propiedad”. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Contrato interadministrativo de gerencia de proyectos No. 1104 de 2021, suscrito entre el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio y la Empresa de Desarrollo Urbano de Barranquilla y de la Región Caribe S.A. – EDUBAR S.A., estipula en sus cláusulas:

“PRIMERA: OBJETO.- EDUBAR se compromete por su cuenta y riesgo, a través de una gerencia de Proyectos con obligación de resultado, a ejecutar la gerencia jurídica, financiera, administrativa y técnica de manera integral de las etapas de revisión y ajustes a diseños, diagnóstico, ejecución de obras y acompañamiento social para llevar a cabo los proyectos definidos en el presente contrato en concordancia con la normativa vigente que establece los lineamientos para su implementación.

SEGUNDA: ALCANCE AL OBJETO: (...)

PARÁGRAFO. Los proyectos que serán ejecutados inicialmente en el marco del presente contrato interadministrativo serán los siguientes:

1. “CONSTRUCCIÓN DEL PLAN MAESTRO (FASEII) DE ALCANTARILLADO DEL MUNICIPIO DE ARIGUANÍ - DEPARTAMENTO DEL MAGDALENA.
2. “CONSTRUCCIÓN DE ALCANTARILLADO Y CANAL PARA EL DRENAJE PLUVIAL EN DIFERENTES SECTORES DEL DISTRITO DE RIOHACHA”.

TERCERA: OBLIGACIONES A CARGO DE EDUBAR.- En desarrollo del objeto del presente contrato interadministrativo EDUBAR, se obliga con las siguientes obligaciones:

A) OBLIGACIONES GENERALES:

1. Cumplir con el objeto del presente Contrato Interadministrativo disponiendo de la infraestructura técnica, operativa y administrativa para su ejecución.

2. Adelantar oportunamente los trámites y cumplir los requisitos para la ejecución del contrato.

3. Presentar el (los) informe(s) de las actividades realizadas durante el mes o periodo correspondiente.

(...)

8. Responder por las actuaciones y omisiones derivadas de la celebración del presente contrato interadministrativo y de su ejecución, guardando la confidencialidad a que haya lugar.

(...)

B) OBLIGACIONES ESPECÍFICAS:

1. Efectuar por su cuenta y riesgo las actividades jurídicas, técnicas, administrativas y financieras requeridas para la ejecución del objeto del presente contrato.

(...)

3. Efectuar bajo su cuenta y riesgo la contratación derivada (obra e interventoría y ajuste de diseños) que se requiera para la ejecución de los proyectos definidos por EL MINISTERIO con cargo a los recursos aportados al presente contrato interadministrativo. En este sentido es importante señalar, que de conformidad con las resoluciones 248 y 249 de 2020 de la Agencia Colombia Compra Eficiente se hace exigible para los procesos de licitación para obras de infraestructura de agua potable y saneamiento básico y para la modalidad contractual llave en mano, la aplicación de documentos tipo, prerrogativa que deberá aplicar EDUBAR en la contratación de las obras.

4. Constituir un mecanismo financiero en donde se administrarán los recursos para la ejecución del proyecto girados por la Nación y/o las entidades territoriales.

5. En caso que se generen rendimientos financieros de los recursos desembolsados por EL MINISTERIO para la ejecución del proyecto, distintos de los destinados a remunerar los servicios de gerencia integral, deberán ser devueltos al tesoro nacional, en virtud de lo establecido el inciso tercero del artículo 149 de la Ley 1753 de 2015, modificado por el artículo 36 de la Ley 1955 de 2019.

(...)

8. Efectuar las actividades de monitoreo, seguimiento y control a la ejecución de los contratos derivados que se suscriban en el desarrollo del contrato interadministrativo de gerencia de proyectos, mediante una supervisión eficaz que identifique de manera oportuna los requerimientos de los proyectos, y contribuya a agilizar los procesos y procedimientos necesarios para garantizar la ejecución de los recursos asignados.

(...)

13. Al finalizar la ejecución de los proyectos reintegrar a la Dirección Nacional del Tesoro los recursos no ejecutados desembolsados, así como los rendimientos financieros descritos en el numeral 4 de la presente cláusula.

14. Recibir los recursos entregados por EL MINISTERIO para la ejecución del presente contrato y realizar las incorporaciones presupuestales para su ejecución.

(...)

CUARTA: OBLIGACIONES DE EL MINISTERIO.-

1. Desembolsar a favor de EDUBAR el valor correspondiente a los recursos que se entregarán para la ejecución del objeto del contrato, según las condiciones pactadas.

2. Pagar a EDUBAR la contraprestación pactada por los servicios de gerencia integral de proyectos.

(...)

QUINTA: PLAZO. – El plazo de ejecución del contrato interadministrativo será de treinta y dos (32) meses, previo el cumplimiento de los requisitos de perfeccionamiento y ejecución. Dicho plazo podrá prorrogarse de común acuerdo previa concertación sobre la cuota de gerencia que pudiere demandar dicha prórroga.

SEXTA: VALOR.- El valor del presente Contrato Interadministrativo de Gerencia de Proyectos es:

· El valor de la remuneración a cargo de EL MINISTERIO por los servicios de Gerencia Integral de Proyectos a favor de EDUBAR es de (...) incluidos todos los impuestos a que haya lugar, suma que será pagada por EL MINISTERIO y que se encuentra amparada presupuestalmente en los Certificados de Disponibilidad Presupuestal respectivos expedidos por la Subdirección de Finanzas y Presupuesto de EL MINISTERIO.

· El valor de los recursos entregados por EL MINISTERIO para la ejecución de los proyectos a EDUBAR será la suma de (...) suma que será entregada por EL MINISTERIO a EDUBAR la cual se encuentra amparada presupuestalmente en los Certificados de Disponibilidad Presupuestal respectivos expedidos, por la Subdirección de Finanzas y Presupuesto de EL MINISTERIO.

SÉPTIMA: DESEMBOLSO Y PAGO DE RECURSOS PARA LA EJECUCIÓN DEL PROYECTO.

A. RECURSOS PROVENIENTES DE LA NACIÓN:

(...) EL MINISTERIO pagará a EDUBAR el valor del Contrato Interadministrativo de Gerencia de Proyectos de la siguiente manera:

1. Un (1) primer desembolso correspondiente al 20% del monto de los recursos a cargo de la Nación, es decir la suma de (...) que se realizará contra la firma del presente contrato y el cumplimiento de los

requisitos legales para su ejecución. Este valor incluye el 20% del valor de la remuneración de EDUBAR por la prestación del servicio de Gerencia Integral, esto es la suma de (...) suma que incluye IVA.

Los recursos correspondientes a la remuneración de EDUBAR serán transferidos a título de pago anticipado para el desarrollo de las siguientes actividades preliminares:

(...)

2. Un segundo desembolso correspondiente al 40% del monto de los recursos a cargo de la Nación, es decir la suma de (...) contra apertura de los procesos de contratación de las obras e interventorías. Este valor incluye el 40% del valor de la remuneración de EDUBAR por la prestación del servicio de Gerencia Integral, que corresponde a la suma de (...) suma que incluye IVA.

3. Un tercer y último desembolso correspondiente al 40% del monto de los recursos por un valor de (...) previa presentación de la certificación que demuestre el inicio de los contratos derivados de obra e interventoría, inicio que en todo caso se entenderá efectuado con la aprobación de las pólizas de cumplimiento exigidas a los contratistas. Este valor incluye el 40% del valor de la remuneración de EDUBAR por la prestación del servicio de Gerencia Integral, que corresponde a la suma de (...) suma que incluye IVA.

(...)

PARÁGRAFO SEPTIMO: La obligación que asume EDUBAR en el presente contrato interadministrativo es de resultado respecto al objeto. Sin embargo, sus actividades se limitarán al monto de los recursos asignados para la ejecución de cada uno de los proyectos viabilizados por EL MINISTERIO.

PARÁGRAFO OCTAVO: EL MINISTERIO y los municipios beneficiarios, en virtud de los convenios derivados o los documentos de vinculación que se suscriban, podrá aportar recursos adicionales al presente contrato, para lo cual se deberá hacer la notificación respectiva entre las partes para que de mutuo acuerdo se suscriba la respectiva adición, previa revisión o ajuste del costo de gerencia.

(...)

OCTAVA: INFORMES. - EDUBAR se obliga a presentar por escrito los informes que solicite EL MINISTERIO a través del supervisor. Sin perjuicio de lo anterior, deberá presentar a satisfacción del supervisor, lo siguiente:

1. Reportes mensuales en los cuales se detalle el avance de la ejecución de los proyectos. El formato de presentación del informe será acordado entre las partes previo al inicio de la ejecución de los proyectos. En todo caso, el tiempo transcurrido entre la fecha de corte y la presentación de la información por parte de EDUBAR no debe superar los cinco (5) días calendario de cada mes.

2. Informes mensuales de ejecución financiera, en los que se reporten los pagos efectivos por fuente de recursos, derivados de la ejecución del contrato interadministrativo de gerencia de proyectos, para que EL MINISTERIO realice el reconocimiento contable de los hechos financieros, económicos,

sociales y ambientales que correspondan. El informe debe discriminar causación y pagos. Estos informes serán entregados dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a la terminación del periodo respectivo, excepto el informe con corte al mes de diciembre, el cual será remitido la última semana del mes de enero del año siguiente.

3. Informes bimestrales de gestión del contrato interadministrativo de gerencia de proyectos, en los cuales se reporte el avance en el cumplimiento de las obligaciones de EDUBAR. Los informes deben contener la información contractual y el detalle de ejecución física y presupuestal de cada uno de los contratos derivados suscritos por EDUBAR para el cumplimiento del objeto del presente contrato. Los informes deberán entregarse en el modelo que se acuerde con el Ministerio, dentro de los quince (15) días calendario siguientes al vencimiento de cada bimestre, excepto el informe de gestión final que será entregado dentro del primer mes a partir del vencimiento del contrato interadministrativo de gerencia de proyectos.

NOVENA: SUPERVISIÓN Y CONTROL. - La vigilancia y control del cumplimiento de las obligaciones a cargo de EDUBAR será ejercida por el la Subdirectora de Proyectos o quien designe por escrito el Ordenador del Gasto de EL MINISTERIO, quien será el responsable de aprobar los pagos, los informes que presente EDUBAR, de proyectar el acta de liquidación definitiva del contrato, y en general cumplir con lo previsto en el Manual de Contratación de EL MINISTERIO. De igual manera podrá realizar las observaciones y sugerencias

(...)

2. Verificar que EDUBAR cumpla con el objeto y obligaciones del contrato, en términos de cantidad, calidad y oportunidad de los servicios contratados, conforme a lo estipulado en el presente documento.

(...)

VIGÉSIMA SEGUNDA: COSTOS. - LAS PARTES declararán que los costos en que incurra EDUBAR para cumplir con las obligaciones del presente contrato interadministrativo fueron contemplados por EDUBAR en su propuesta y por lo tanto el valor que se acuerda pagar por sus servicios incluye todos los costos relacionados con el objeto contractual. En consecuencia, la entidad contratante no contrae obligación alguna con terceros, tales como transporte, costos laborales, servicios públicos, en general, cualquier otra erogación derivada de las actividades de EDUBAR". (Subrayado fuera de texto)

Consideraciones relacionadas con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución No. 533 de 2015 y modificado por la Resolución No. 211 de 2021, sobre el principio de Esencia sobre forma establece: "(...) las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos".

Así mismo, el referido Marco en el numeral 6.1. Definición de los elementos de los estados financieros, indica:

“6.1.1 Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades”. (Subrayado fuera de texto)

La Norma de Inventarios de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificadas por la Resolución No. 211 de 2021, señala:

“1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

9.2. Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación.

9.2.1. Costo de adquisición

4. El costo de adquisición de los inventarios incluirá el precio de compra, los aranceles y otros impuestos no recuperables, el transporte y otras erogaciones necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso, venta o distribución gratuita.

(...)

9.4. Reconocimiento en el resultado

(...)

27. Los inventarios que se distribuyan gratuitamente se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, cuando se distribuya el bien". (Subrayado fuera de texto)

Consideraciones relacionadas con el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, anexo a la Resolución No. 414 de 2014 y modificado por la Resolución No. 212 de 2021, sobre el principio de Esencia sobre forma establece: "(...) las transacciones y otros hechos económicos de las empresas se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos".

Así mismo, el referido Marco en el numeral 6.1. Definición de los elementos de los estados financieros, indica:

"6.1.1 Activos

52. Los activos son recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o vender bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o venda bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

6.1.2. Pasivos

61. Un pasivo es una obligación presente, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

(...)

64. Las obligaciones pueden ser exigibles legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato o de un mandato contenido en una norma legal; sin embargo, las obligaciones también pueden surgir por la actividad normal de la empresa, por costumbre o por la intención de mantener buenas relaciones comerciales o de actuar equitativamente. (...)

6.1.4. Ingresos

69. Los ingresos son los incrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de entradas o incrementos del valor de los activos, o bien como salidas o decrementos del valor de los pasivos, que dan como resultado aumentos del valor del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios al patrimonio.

(...)

6.1.5. Costos

71. Los costos son los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, los cuales están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, y que dan como resultado decrementos en el patrimonio.

72. Los costos contribuyen a la generación de beneficios económicos futuros y se recuperan, fundamentalmente, por la venta de bienes y la prestación de servicios, razón por la cual tienen relación directa con los ingresos provenientes de las actividades ordinarias de la empresa".
(Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, modificadas por la Resolución No. 212 de 2021, establecen:

"CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la empresa en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse en el curso normal de la operación o b) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

9.2. Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación.

9.2.1. Costo de adquisición

4. El costo de adquisición de los inventarios incluirá el precio de compra, los aranceles y otros impuestos no recuperables, el transporte y otras erogaciones necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso o venta.

(...)

9.2.2.1. Producción de bienes

9. El costo de transformación de los bienes estará determinado por el valor de los inventarios utilizados y de los cargos asociados con la transformación de las materias primas en productos terminados. También harán parte del costo, el mantenimiento, las depreciaciones y amortizaciones de activos directamente relacionados con la elaboración de bienes, las cuales se calcularán de acuerdo con lo previsto en las normas de Propiedades, planta y equipo o Activos intangibles, según corresponda. Los costos de financiación asociados con la producción de inventarios que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de costos de financiación, cumplan con los requisitos establecidos para calificarse como activos aptos, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma.

(...)

9.4. Reconocimiento como costo de ventas

27. Cuando los inventarios se comercialicen, el valor de los mismos se reconocerá como costo de ventas del periodo en el que se causen los ingresos asociados.

(...)

CAPÍTULO II. PASIVOS

(...)

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la empresa con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias aquellos que se originan por la venta de bienes, la prestación de servicios o el uso que terceros hacen de activos, los cuales producen intereses, derechos de explotación, arrendamientos, dividendos o participaciones, entre otros.

2. El criterio para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se aplicará por separado a cada transacción. No obstante, en determinadas circunstancias, será necesario aplicar tal criterio de reconocimiento por separado a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación. Por su parte, el criterio de reconocimiento se aplicará a dos o más transacciones conjuntamente cuando estén ligadas de manera que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones.

1.1.1. Ingresos por venta de bienes

3. Se reconocerán como ingresos por venta de bienes los recursos obtenidos por la empresa en el desarrollo de actividades de comercialización de bienes adquiridos o producidos.

4. Los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes se reconocerán en los estados financieros cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) la empresa ha transferido al comprador, los riesgos y ventajas significativos derivados de la propiedad de los bienes;
 - b) la empresa no conserva para sí, ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos (en el grado usualmente asociado con la propiedad) ni retiene el control efectivo sobre estos;
 - c) el valor de los ingresos puede medirse con fiabilidad;
 - d) es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y
 - e) los costos en los que se haya incurrido, en relación con la transacción, pueden medirse con fiabilidad.
5. Los ingresos y los costos relacionados con una misma transacción o evento se reconocerán de forma simultánea. No obstante, los ingresos no se reconocerán cuando los costos correlacionados no puedan medirse con fiabilidad; en tal caso, cualquier contraprestación ya recibida por la venta de los bienes se reconocerá como un pasivo.

(...)

1.2. Medición

16. Los ingresos se medirán por el valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir, una vez deducidas las rebajas o descuentos condicionados y no condicionados". (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas y lo estipulado en el Contrato interadministrativo de gerencia de proyectos No. 1104 de 2021, suscrito entre el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio y la Empresa de Desarrollo Urbano de Barranquilla y de la Región Caribe S.A. – EDUBAR S.A., se concluye que este corresponde a un contrato de gestión integral de proyectos, por cuanto EDUBAR S.A., como entidad asume obligaciones de resultados, bajo su responsabilidad se obliga a entregar plenamente ejecutados los proyectos acordados en el contrato, garantizando por su cuenta y riesgo la ejecución de todas las actividades inherentes y necesarias para la consecución de los fines del proyecto, y recibe como contraprestación el monto fijado como valor del contrato, elementos que están en concordancia con lo señalado por el Consejo de Estado mediante el concepto No. 11001-03-06-000-2008-00013-00 del 30 de abril de 2008.

Las anteriores particularidades diferencian este tipo de contrato del correspondiente a la entrega y recibo de recursos en administración.

El procedimiento contable a cargo de las entidades es el que se indica a continuación:

1. Tratamiento contable de la entrega anticipada de recursos

El registro contable de la entrega de recursos dependerá de la naturaleza del desembolso; es decir, si tienen la condición de un pago anticipado o de un anticipo o si se trata del pago de obligaciones reconocidas previamente derivadas de la obtención de bienes o servicios.

El Ministerio registrará los recursos entregados a EDUBAR S.A. con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, si los recursos se entregan a título de anticipo, o un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADOS, si los recursos se entregan a título de pago anticipado, y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, EDUBAR S.A. registrará los recursos recibidos con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, si los recibe a título de anticipo, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, si los recibe a título de pago anticipado-

2. Contratación de terceros proveedores y contratistas por parte de EDUBAR S.A.

Cuando EDUBAR S.A. contrate a terceros para obtener los bienes o servicios que deba entregar al Ministerio, reconocerá los pasivos, activos, costos o gastos que se deriven de la ejecución de dicha contratación. Como consecuencia de lo anterior, cuando EDUBAR S.A. entregue los recursos, de manera anticipada, a sus contratistas, los reconocerá como activo en las siguientes cuentas, según corresponda:

- Cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, si los recursos constituyen un pago realizado por anticipado al contratista, por los bienes o servicios que este va a proveer.
- Cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, si los recursos corresponden a un anticipo relacionado con la ejecución del proyecto.

Las anteriores cuentas disminuirán cuando la EDUBAR S.A. reciba los bienes o servicios contratados con cada tercero.

3. Reconocimiento de inventarios por parte de EDUBAR S.A.

Cuando EDUBAR S.A. tiene la obligación de suministrar bienes o la prestación de servicios al Ministerio, pero aún no se ha causado el ingreso respectivo por cuanto tiene el control de los bienes y servicios recibidos de los contratistas, reconocerá un inventario en las subcuentas y cuentas que correspondan del Grupo 15-INVENTARIOS.

4. Recibo de los bienes por parte del Ministerio

El Ministerio reconoce en su contabilidad los bienes recibidos en la ejecución del contrato cuando le hayan sido transferidos tanto los riesgos como las ventajas inherentes asociadas a estos, clasificándolos de acuerdo con la destinación futura prevista para estos bienes. Por tanto, cuando ha previsto ceder los bienes recibidos a otra entidad pública en una operación sin contraprestación, se deben reconocer como inventarios.

Así las cosas, si el Ministerio recibe los bienes una vez están finalizados, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y en el caso en que el Ministerio reciba de forma parcial o gradualmente los bienes con base en la suscripción de actas de recibo parcial o documento correspondiente, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO. En cualquiera de los casos acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS o de la cuenta 1905- BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, dependiendo de la naturaleza de la entrega anticipada de recursos. Si el valor de los bienes o servicios recibidos excede los recursos girados, la diferencia la reconocerá acreditando la subcuenta respectiva de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda.

Con la entrega parcial o total de los bienes, y la transferencia de los riesgos y ventajas inherentes asociadas a estos, EDUBAR S.A. reconocerá el ingreso correspondiente a la venta de los bienes acreditando la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 4-INGRESOS, y debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 2901-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS o de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO. De manera simultánea, debitará el costo de ventas que corresponda y acreditará las subcuentas y cuentas que correspondan del Grupo 15-INVENTARIOS donde los había reconocido.

5. Tratamiento contable de los rendimientos financieros.

Dependiendo del acuerdo de las partes y conforme al pronunciamiento del Consejo de Estado en el concepto 11001-03-06-000-2008-00013-00 del 30 de abril de 2008, los rendimientos financieros que provengan de los recursos girados a título de anticipo o de pago anticipado, requieren un reconocimiento contable diferenciado.

Si la entrega responde a la naturaleza de un pago anticipado, el contratista asume el control sobre el efectivo recibido y, por tanto, los rendimientos financieros que eventualmente pueda obtener como producto de operaciones de inversión de su portafolio, son de su propiedad, sin perjuicio de la destinación que pueda darles en la financiación de gastos del mismo proyecto, en virtud del principio de autonomía de la voluntad que rige la actividad contractual. En caso contrario, si los desembolsos son recibidos por el contratista en calidad de anticipo, los rendimientos financieros que se generen, en razón a su naturaleza, se reintegrarán al Tesoro en acatamiento de las disposiciones que regulan la materia.

Si los rendimientos financieros provienen de los giros realizados a título de anticipo y por razón de la normatividad que dispone el reintegro al Tesoro, corresponde al Ministerio reconocer el hecho, para ello debitará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR

COBRAR, y acreditará la subcuenta 480201-Intereses sobre depósitos en instituciones financieras de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Los rendimientos financieros originados en los recursos girados en calidad de pago anticipado no generan registro de derecho ni ingreso alguno para el Ministerio, toda vez que le pertenecen a EDUBAR S.A.

6. Entrega al beneficiario final de los bienes por parte del Ministerio

Cuando se realice la entrega de bienes a otras entidades en una operación sin contraprestación, transfiriendo el control, los riesgos y las ventajas inherentes a los mismos, por ejemplo, la infraestructura que conforma una obra pública, el Ministerio reconocerá este hecho económico mediante un débito en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en las subcuentas y cuentas que correspondan a la naturaleza de los bienes cedidos.

La entidad de gobierno receptora incorporará el activo en su sistema de información contable mediante un débito en la cuenta del activo que corresponda a la naturaleza y el uso previsto para el bien, y un crédito en la subcuenta 442807-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo recibidos de entidades de gobierno de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

CONCEPTO No. 20221100019961 DEL 12-04-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Inventarios Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMAS	Baja en cuentas del inventario de dotación no recibida por empleados en periodos anteriores.

Doctora
ELIZABETH BLANCO WILCHES
Sincelejo, Sucre

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010013132 el 11 de marzo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En la vigencia 2008 a 2010 se adquirió la dotación de vestido y calzado para los servidores de la Gobernación de Sucre, dotación que no fue recibida por los beneficiarios. La dotación se encuentra inventariada y registrada en almacén de la entidad. Como ha pasado tanto tiempo se consulta sobre la legalidad para dar de baja esta dotación y darle otros usos sin que sea considerado como un detrimento”.

Adicionalmente, mediante comunicaciones telefónicas se aclaró que la consulta se orienta hacia el tratamiento contable de la baja en cuentas de la dotación reconocida como inventarios y el procedimiento administrativo para realizar la baja en el almacén; asimismo, la entidad adquirió nueva dotación para cumplir con la obligación que tenía con sus empleados en los periodos respectivos.

CONSIDERACIONES

El numeral 6. Estados financieros de propósito general del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos”. (Subrayado fuera de texto)

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, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“9.5. Baja en cuentas

28. Las mermas, sustracciones o vencimiento de los inventarios, implicarán el retiro de estos y su reconocimiento como gastos en el resultado del periodo”.

El numeral 3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del RCP por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.

(...)

3.2.15. 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;”

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera define que un activo es aquel recurso controlado, producto de sucesos pasados, del cual se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Asimismo, indica que la baja en cuentas de un activo se realiza cuando el elemento deje de cumplir la definición mencionada. Además, la Norma de inventarios establece que se dará de baja en cuentas este tipo de activos cuando ocurran mermas, sustracciones o vencimientos.

Aunado a lo anterior, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable requiere que las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública ejecuten actividades que mitiguen el riesgo contable, es decir, para evitar la presentación de estados financieros que no cumplan con las características cualitativas de relevancia y representación fiel.

Así las cosas, dicho Procedimiento describe, entre otras, las siguientes dos actividades:

i) La implementación de herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera que pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o 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.

ii) La depuración contable permanente y sostenible para evitar que la información financiera revele situaciones, tales como, valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad.

Bajo este contexto normativo, si la entidad ha determinado que la dotación adquirida en periodos anteriores no cumple la definición de activo o producto del procedimiento de depuración contable

permanente y sostenible debe realizar la baja en cuentas del inventario, debitará la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y acreditará la subcuenta 151421-Dotación a trabajadores de la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS. Lo anterior, con independencia del control administrativo que deba realizar en atención a otro tipo de normativa aplicable a la materia de su consulta.

Ahora bien, teniendo en cuenta 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, hayan sido emitidos por el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública en el país.

Por lo tanto, concierne a la entidad, con base en el concepto de su equipo jurídico, definir el procedimiento administrativo para dar de baja la dotación adquirida en periodos anteriores que se encuentra físicamente en almacén y que no fue recibida por los empleados, así como el estudio sobre detrimento patrimonial que menciona en su comunicación.

CONCEPTO No. 20221100052431 DEL 25-07-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inventarios Ingresos de Transacciones sin Contraprestación
	SUBTEMA	Reconocimiento de insumos recibidos y entregados sin contraprestación, en el marco del Programa Ampliado de Inmunizaciones - PAI.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Marco Conceptual
	SUBTEMA	Tratamiento contable de insumos recibidos y entregados gratuitamente, en el marco del Programa Ampliado de Inmunizaciones - PAI.

Doctora
YAMILE HERNÁNDEZ CORTÉS
Contadora General
Gobernación del Valle del Cauca
Santiago de Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010030152 del 24 de junio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se refiere al informe consolidado de Operaciones Recíprocas emitido por la Contaduría General de la Nación, a 31 de marzo de 2022, y describe la siguiente situación:

“En el proceso de conciliación de operaciones recíprocas realizado entre las entidades, se identificaron las diferencias y los conceptos que generan las mismas; las cuales corresponden a biológicos, medicamentos, materiales e insumos diferentes al Plan Nacional de Vacunación COVID-19 como son: medicamentos, insecticidas, elementos de diagnóstico de malaria, dengue, vacunas antirrábicas en animales, reactivos, toldillos insecticidas, antiparasitarios, condones e implantes subdérmicos, elementos nutricionales entre otros que el Ministerio de Salud entrega al Departamento del Valle del Cauca y reconoce en sus Estados Financieros, pero que este último no los reconoce en su contabilidad como se evidencia en el reporte de operaciones recíprocas.

Así mismo estos elementos son entregados por el Departamento del Valle del Cauca a las Direcciones de Salud de los Municipios, quienes a su vez no reconocen esta información en sus Estados Financieros.

Por lo anterior y en aras de subsanar estas observaciones, reconocer estas operaciones económicas de manera correcta en los Estados Financieros del Departamento del Valle del Cauca y brindar la directriz a los Municipios y Empresas Sociales del Estado, elevo consulta ante esta entidad como autoridad contable nacional, para que comedidamente se sirva indicar:

¿Cuál es la dinámica contable en el registro del hecho económico para entidades participantes en cada uno de los momentos de la operación?”.

Adicionalmente, mediante correo electrónico, la entidad informa lo siguiente:

“El Programa Ampliado de Inmunizaciones – PAI del departamento, recibe los insumos (vacunas, inmunoglobulinas, toxinas y jeringas) del Ministerio de Salud y protección Social- MSPS para ser distribuidos en los municipios en relación con la meta programática entregada cada año por este Ministerio, una vez entregado a la dirección local de salud o la empresa social de estado – ESE o institución prestadora de servicio de salud – IPS, estas son responsables de la custodia y buen uso de estos. Se tiene que realizar la devolución del valor de los insumos, si se pierden por causas diferentes a política de frascos abiertos, se cuenta con un proceso estipulado en los casos de excursión de temperatura (MSPS). Se reintegra al erario el valor de los insumos involucrados en la pérdida lo cual no exime de la investigación por control interno de IPS o la DLS donde ocurra el evento.

(...)

Los insumos del PAI son entregados a las IPS públicas y privadas, que prestan el servicio de vacunación, la condición es que tengan el servicio habilitado y deseen ofertar las vacunas PAI y cumplir con los 12 componentes relacionados con los Lineamientos técnicos y operativos del PAI, con énfasis en cadena de frío, insumos y sistema de información.

(...)

Las IPS públicas y privadas, cobran el costo de la aplicación de la vacuna mas no los insumos empleados en este procedimiento (vacunas y jeringa). Por lo tanto, los insumos entregados no tienen incidencia en el costo de la prestación del servicio y se entregan para la población del municipio.

(...)

La financiación de los inmunobiológicos y jeringas del PAI, no se realiza con recursos cargados a la UPC, para la adquisición de estos el Ministerio de Salud y Protección Social cuenta con el fondo rotatorio de la OPS, quien brinda apoyo a los países y territorios de la Región de las Américas para acceder a las vacunas de manera oportuna y de calidad para la población de los 41 países y territorios de América Latina y el Caribe. El Fondo Rotatorio es un mecanismo de cooperación técnica de la Organización Panamericana de la Salud (OPS)”.

CONSIDERACIONES

A. Sobre el Marco Normativo aplicable al Ministerio de Salud y Protección Social, el Departamento del Valle del Cauca y los municipios que intervienen en el Programa Ampliado de Inmunizaciones – PAI:

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas mediante la Resolución 211 de 2021, establecen:

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

9.4. Reconocimiento en el resultado

(...)

27. Los inventarios que se distribuyan gratuitamente se reconocerán como gasto en el resultado del periodo, cuando se distribuya el bien.

(...)

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

(...)

1.3. Transferencias

7. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

1.3.1. Reconocimiento

8. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

9. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

10. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

11. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

12. Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

13. La capacidad de excluir o restringir el acceso de terceros a los beneficios económicos o al potencial de servicio de un activo es un elemento esencial de control que distingue los activos de la entidad de aquellos bienes a los que todas las entidades tienen acceso y de los que se benefician. En los casos en los cuales se requiera un acuerdo de transferencia antes de que los recursos puedan ser transferidos, la entidad receptora de los recursos no los reconocerá como activos hasta el momento en que el acuerdo sea vinculante y esté claro el derecho a la transferencia. Si la entidad no tiene capacidad de reclamar legal o contractualmente los recursos, no los reconocerá como activo.

14. En consecuencia, solo se reconocerá el activo, y el ingreso o pasivo correspondiente, cuando exista un derecho exigible por ley o por acuerdo contractual vinculante y cuando la entidad evalúe que es probable que la entrada de recursos ocurra.

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros”. (Subrayado fuera de texto)

B. Sobre el Marco Normativo aplicable a las empresas sociales del estado y empresas promotoras de salud públicas que intervienen en el Programa Ampliado de Inmunizaciones – PAI:

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado mediante la Resolución 212 de 2021, define:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

52. Los activos son recursos controlados por la empresa que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o vender bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o venda bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

57. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad para reducir la salida de flujos futuros de efectivo.

58. Los beneficios económicos futuros pueden fluir por diferentes vías; por ejemplo, un activo se puede intercambiar por efectivo o por otros activos o servicios; utilizar para liquidar un pasivo; utilizar para distribuir utilidades o excedentes de la empresa; o utilizar aisladamente o en combinación con otros activos para la producción o venta de bienes o servicios de los cuales se va a obtener una contraprestación". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

A. Cuando el Ministerio de Salud y Protección Social entregue los insumos o el Departamento del Valle del Cauca y los municipios los entreguen o reciban, deberán aplicar lo siguiente:

La Norma de inventarios del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define que se reconocerán en este tipo de activos aquellos bienes que, entre otros, se adquieran con la intención de distribuirlos gratuitamente y se deberá reconocer el gasto en el resultado del periodo en el que se realice la distribución.

Además, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación del mismo marco normativo indica que se reconocerán en este tipo de ingresos, entre otros, las transferencias no monetarias que reciba la entidad por los cuales no deba entregar nada a cambio. Para tal efecto, debe evaluar si la transferencia está sujeta a estipulaciones o condiciones, con el fin de determinar si debe reconocerla como pasivo o como ingreso.

Por otra parte, según la información suministrada, la transferencia no se encuentra sujeta a condiciones, dado que solamente se deben reintegrar los recursos por el valor de aquellos insumos que se hayan perdido en el proceso de distribución.

Teniendo en cuenta lo anterior, cuando la entidad entregue los insumos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA. Por su parte, cuando la entidad reciba los insumos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Así las cosas, como algunas entidades de gobierno no realizaron los registros contables de conformidad con lo concluido anteriormente, deberán aplicar la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en particular, lo que se refiere a la corrección de errores del periodo corriente, descubiertos en el mismo periodo, antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

B. Cuando las empresas sociales del estado o empresas promotoras de salud públicas reciban o entreguen los insumos, aplicarán lo siguiente:

El Marco Conceptual citado define que las empresas reconocerán un activo cuando exista un recurso controlado, producto de un suceso pasado, del cual se espera obtener beneficios económicos futuros. Asimismo, se entiende que un recurso generará beneficios económicos cuando contribuye a obtener entradas de flujos de efectivo o equivalentes al efectivo o reducir la salida de efectivo o equivalentes al efectivo.

Además, según lo informa la entidad, las empresas sociales del estado y las empresas promotoras de salud públicas no obtienen beneficios económicos por la recepción de los insumos objeto de su consulta, ni mediante la disminución de sus costos de prestación de servicios ni mediante su venta, dado que deben distribuirlos de manera gratuita entre la población a su cargo.

Con base en lo anterior, las empresas sociales del estado y las empresas promotoras de salud públicas no deberán reconocer los insumos del Programa Ampliado de Inmunizaciones – PAI en sus estados financieros, sin perjuicio del control administrativo que deban adelantar sobre estos bienes, con el fin de atender a la regulación que existe sobre la materia.

CONCEPTO No. 20221100056651 DEL 29-08-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inventarios
	SUBTEMA	Tratamiento contable de vacunas recibidas en calidad de reposición.

Doctor
CÉSAR AUGUSTO CÁRDENAS USMA
Coordinador 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° 20220010033502 del 19 de julio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El MSPS como parte de su gestión recibe biológicos (Vacunas) a través del mecanismo de compras y de donaciones las cuales son ingresadas al almacén de la entidad para su posterior distribución a las entidades territoriales, con el fin de atender la demanda de estos biológicos, de acuerdo con los programas del MSPS.

En el evento en que parte de los biológicos remitidos a las entidades territoriales por situaciones adversas sufran algún daño o lleguen a presentar alguna condición que conlleve a que sean inutilizables, se solicita al proveedor su reposición, por lo general estos envían mayores cantidades de las solicitadas en calidad de reposición con el propósito de que se puedan atender futuros eventos.

Cuando una entidad territorial solicita la reposición del biológico inutilizable (Ej. 1000 dosis), esta cantidad recibida del laboratorio se registra en cuentas de orden para su control mientras se surte el proceso de envío a la entidad territorial solicitante, teniendo en cuenta que los biológicos objeto de reposición ya habían sido previamente ingresados al inventario de la entidad y retirados del mismo a través de una resolución de asignación a dicha entidad, es decir que las cantidades recibidas en calidad de reposición quedan bajo la custodia del MSPS mientras se lleva a cabo la entrega a la entidad territorial que las ha solicitado.

De acuerdo con lo anterior, una vez se envían los biológicos a la entidad territorial, estos se retiran de las cuentas de orden.

No obstante, las cantidades adicionales recibidas del proveedor en calidad de reposición, por ejemplo 200 dosis, al no tener un destinatario beneficiario en el momento de su recepción y en observancia del concepto de activos establecido en la NIIF, en criterio de la Subdirección Financiera de la entidad deben registrarse en el inventario, considerando que la titularidad de las mismas mientras no exista una solicitud de reposición por parte de alguna entidad beneficiaria se encuentran en cabeza del MSPS.

El control de estas dosis adicionales recibidas en lo relacionado con su disposición final debe llevarse a cabo por parte del área técnica responsable en la entidad, ahora bien en el momento de llegar a presentarse nuevos requerimientos de biológicos en calidad de reposición por parte de alguna entidad territorial, estos se retiran del inventario para su correspondiente entrega”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este

(...)

58. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señalan:

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

27. 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

28. Las mermas, sustracciones o vencimiento de los inventarios, implicarán el retiro de estos y su reconocimiento como gastos en el resultado del periodo” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta que en su consulta se refiere a las NIIF, 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 tomando como referencia los estándares internacionales de información financiera y, como parte de este proceso, expidió la Resolución 533 de 2015, por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, 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. Por lo anterior, la respuesta a su consulta se da en el contexto del referido Marco Normativo.

De acuerdo con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para el reconocimiento de los activos la entidad debe atender a los siguientes requerimientos: i) control, ii)

generación de beneficios económicos o potencial de servicio, y iii) que provenga de sucesos pasados. Respecto al control del activo, puede asumirse a través de la titularidad legal, pero esta no es suficiente, por lo que también se deben considerar aspectos como: a) quién asume los riesgos significativos inherentes al bien, b) la capacidad de definir el uso y destinación del bien, c) el acceso al recurso o su capacidad de restringirlo, y d) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o su capacidad de generar beneficios económicos.

Por otra parte, la Norma de inventarios establece que los activos adquiridos con la intención de distribuirse de forma gratuita en el curso normal de la operación se reconocerán como un inventario y se darán de baja cuando se presenten mermas, sustracciones o vencimientos o se reconocerán como gasto en el resultado del periodo cuando se distribuyan gratuitamente.

Por consiguiente, el Ministerio de Salud y Protección Social debe reconocer como inventarios los biológicos recibidos (vacunas) mientras la entidad ostente el control de estos activos, incluyendo las dosis adicionales destinadas a cumplir la función de reposición; luego, cuando se realice la transferencia de los biológicos recibidos en calidad de reposición a las entidades receptoras, se reconocerá un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 15-INVENTARIOS y un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Por lo anterior, en el inventario quedarán los biológicos recibos en calidad de reposición pendientes por distribuir.

CONCEPTO No. 20221100057331 DEL 07-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inventarios Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de mercancías que pueden cumplir una función social recibidas de la DIAN por concepto de donaciones.

Doctora
FANNY REYES PINTO
Asesora área contable y financiera
Municipio de Concepción
Concepción, 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° 20220010036512 del 4 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

El Municipio de Concepción solicita se le indique el registro contable que debe efectuar para reconocer las mercancías obtenidas por parte de la DIAN mediante el mecanismo de donación, de acuerdo con la Resolución 004373 del 2022.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen:

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno. (...)

1.3. Transferencias

7. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados. (...)

1.3.1. Reconocimiento

8. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

9. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

10. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

11. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

12. Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso. (...)

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 terceros 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 Normativo para Entidades de Gobierno, se reconocen como inventarios, entre otros, los activos adquiridos, que se tengan con la intención de distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación. Por su parte, se reconocen como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que recibe la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido, dentro de los cuales se contemplan las transferencias.

Para el reconocimiento de una transferencia, como es el caso de su consulta, donde se transfieren unas mercancías con el ánimo de ser aprovechadas socialmente por la población del Municipio, la entidad reconocerá el hecho económico en el momento en que se den las condiciones de control de los activos recibidos, mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 15-INVENTARIOS y un crédito en la subcuenta 442807-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

CONCEPTO No. 20221120059121 DEL 19-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inventarios
	SUBTEMA	Reconocimiento de descuentos aplicados a contratistas en la medición inicial de inventarios. Reconocimiento de la obligación de pagar los descuentos inicialmente aplicados por la ejecución tardía y/o imperfecta de las obligaciones estipuladas en un contrato sobre los que existe reclamación al final del contrato.

Doctor
LEONARDO NIÑO ROCHA
Sección Contabilidad y Central de Cuentas
Fondo Adaptación
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° 20220010036192 del 2 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta el Fondo Adaptación menciona que los descuentos por concepto de Acuerdos de Nivel de Servicios-ANS fueron pactados contractualmente a título de descuento por la ejecución tardía y/o imperfecta de las obligaciones estipuladas en el contrato, los cuales cuentan con el aval del supervisor y/o interventor del contrato.

Adicionalmente, la entidad menciona que los descuentos fueron realizados a los contratistas en las facturas de las cuentas de cobro en el periodo correspondiente (en caso de aplicar estos descuentos), estos recursos se encuentran en una cuenta bancaria del Patrimonio Autónomo (Consortio FADAP). De igual manera, se informa que en las actas de liquidación de los contratos o documento equivalente se relaciona el descuento por este concepto, el cual fue validado por el supervisor e interventor del contrato, este documento está firmado por las partes que intervienen en la elaboración del acta de liquidación.

Por lo anterior, el Fondo Adaptación formula las siguientes preguntas:

1. ¿Cuál debe ser el registro contable para el reconocimiento de los descuentos por concepto de Acuerdos de Nivel de Servicio-ANS establecidos contractualmente?
2. En los casos en que el contratista no esté de acuerdo con la aplicación de la retención y solicite el reintegro de los recursos, ¿qué tratamiento debe darse cuando correspondan a vigencias anteriores?

El 26 de agosto de 2022, mediante llamada telefónica, la doctora Patricia Osorio amplía el contexto de la consulta mencionando que los descuentos que se aplican a los contratistas en ocasiones deben ser reintegrados por la entidad al finalizar el contrato de obra debido a varias situaciones, principalmente, cuando en las actas de liquidación los contratistas manifiestan su cumplimiento y el desacuerdo con los descuentos realizados, situación que puede presentarse en vigencias distintas debido a las diferencias entre el tiempo de interventoría, entrega y liquidación de contratos.

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 211 de 2021, establecen:

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

9.2. Medición inicial

3. Los inventarios se medirán por el costo de adquisición o transformación.

9.2.1. Costo de adquisición

4. El costo de adquisición de los inventarios incluirá el precio de compra, los aranceles y otros impuestos no recuperables, el transporte y otras erogaciones necesarias para colocar los inventarios en condiciones de uso, venta o distribución gratuita.

5. Los descuentos, las rebajas y otras partidas similares afectarán el valor del inventario, del costo de ventas, del gasto o del ingreso, dependiendo de si el inventario que los originó se encuentra en existencia, se vendió, se distribuyó gratuitamente o se consumió en la prestación del servicio y de si dicha venta, distribución o consumo se efectuó durante el periodo contable o en periodos anteriores. Los costos de financiación asociados con la adquisición de inventarios que, de acuerdo con lo estipulado en la Norma de costos de financiación, cumplan con los requisitos establecidos para calificarse como activos aptos, se capitalizarán atendiendo lo establecido en la citada Norma” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2021, describe la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO de la siguiente manera: “Representa el valor de los bienes semielaborados que requieren procesos adicionales de producción, para convertirlos en productos terminados que estarán disponibles para la venta a precios de mercado o de no mercado o para distribuirlos en forma gratuita”. Además, establece que se debita con “El valor trasladado transitoriamente de los costos acumulados de bienes en etapa de producción para efectos de reporte” y se acredita con “El valor de la devolución de los costos de bienes en etapa de producción para continuar su acumulación”.

Igualmente, describe la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS de la siguiente manera: “Representa el valor de los bienes obtenidos mediante procesos de transformación, explotación, cultivo o construcción y se encuentran disponibles para la venta a precios de mercado o de no mercado o para distribuirlos en forma gratuita”. Además, establece que se debita con “1- El costo de los productos que han terminado su proceso de transformación. 2- El costo de los productos extraídos. 3- El costo de las construcciones terminadas. 4- El valor de los ajustes por sobrantes de inventarios, devoluciones de mercancías vendidas y otros”.

La CGN en el Concepto N° 20202000022631 del 16 de junio de 2020, dirigido al Fondo Adaptación, concluye:

“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, serán reconocidas como parte de los inventarios del Fondo, dado que cumple con la definición estipulada en el Marco Normativo, reconocimiento que se mantendrá hasta tanto se realice la entrega de estos bienes.

Para el caso de las obras que se encuentren en construcción, estas deben ser reconocidas en la subcuenta 152002-Construcciones, de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO, por el monto de los recursos que han sido empleados durante su ejecución.

(...)

Finalizada la construcción de las obras, estas deben ser reclasificadas a la subcuenta 150502-Construcciones, de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS, donde permanecerán hasta el momento en el cual se realice su transferencia a una entidad pública o a la comunidad.

(...)

Efectivamente las obras de construcción de elementos relacionados con corrientes de agua que se vayan a entregar a título gratuito a las entidades públicas se reconocerán como inventarios por cuanto se cumple esta condición del Marco Normativo. También se mantendrán en esta clasificación si la intención del Fondo es transformarlos o consumirlos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, distribuirlos a precios de no mercado o comercializarlos a precio de mercado.

(...)

Solamente cuando los bienes son entregados de forma directa y destinados a la solución de necesidades básicas insatisfechas, de acuerdo con la descripción del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL del Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, el Fondo reconocerá la entrega en la subcuenta denominada Asignación de Bienes y Servicios de la cuenta correspondiente del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL”.

CONCLUSIONES

La Norma de inventarios establece que se deben tener en cuenta los descuentos en la medición inicial de este tipo de activos, los que disminuirán el costo en la fecha de reconocimiento de estos bienes. Además, conforme a lo concluido en el Concepto N° 20202000022631 del 16 de junio de 2020, las obras que se encuentren en construcción para ser entregadas a otras entidades públicas o a la comunidad sin ninguna contraprestación, en cumplimiento de las funciones del Fondo Adaptación, deberán ser reconocidas como inventario de productos en proceso y las obras culminadas deberán ser reconocidas como inventario de bienes producidos.

Ahora bien, la entidad menciona que los descuentos realizados a los contratistas por concepto de penalizaciones acordadas en los contratos de obra se hacen efectivos en las facturas de las cuentas de cobro del periodo correspondiente y los recursos se mantienen en el patrimonio autónomo, por lo que, en concordancia con la Norma de inventarios estos descuentos afectarán el valor del inventario o gasto.

Por lo anterior, durante la ejecución del contrato de construcción, se registrarán los costos de transformación por el valor de la factura recibida menos los descuentos aplicados por concepto de penalizaciones acordadas en los contratos, debitando la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN y acreditando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.

Con el pago, el Fondo debitará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Ahora bien, en caso de presentarse un reclamo por parte del contratista que implique el pago del descuento realizado inicialmente por el Fondo Adaptación, podrán presentarse los siguientes tres escenarios:

1. Si la obligación surge mientras la obra continúa en proceso, el Fondo creará la obligación de pagar a favor del contratista por el valor del descuento, mediante un débito en la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 7-COSTOS DE TRANSFORMACIÓN y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.
2. Si la obligación surge cuando el bien ya se encuentra terminado, es decir que el bien se encuentra reconocido en la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS, el Fondo creará la obligación de pagar a favor del contratista por el valor del descuento, mediante un débito en la subcuenta 150502-

Construcciones de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.

3. Si la obligación surge después de que los bienes son entregados al beneficiario final de la obra, el Fondo creará la obligación de pagar a favor del contratista por el valor del descuento, mediante un débito en: i) la subcuenta y cuenta del gasto afectado cuando se realizó la entrega del bien producido, en caso de que este haya sido reconocido en el mismo periodo contable; o ii) la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, en el caso de la afectación del gasto por la entidad del bien producido se haya realizado en el periodo contable anterior, y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.

Posteriormente, al realizar el pago al contratista el Fondo debitará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

CONCEPTO No. 20221100068751 DEL 22-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Inventarios Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los bienes de consumo. Tratamiento contable de los bienes totalmente depreciados que siguen en uso por parte de la entidad.

Doctora
ANA JULIA GUANCHA DELGADO
Subdirectora Administrativa
Contraloría Departamental de Nariño
San Juan de Pasto, Nariño

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010046682 del 11 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta la entidad solicita “emitir concepto contable sobre el manejo de bienes de consumo y bienes totalmente depreciados de la Contraloría Departamental de Nariño, teniendo en cuenta que en el momento existe un vacío normativo frente a las observaciones que indica la Auditoría General de la Republica y las directrices impartidas por la Contaduría General de la Nación, aquellas que sirvieron de base para la construcción de nuestro Manual de Políticas Contables de la CDN”.

Adicionalmente, la Contraloría Departamental de Nariño solicita se le indique “el trámite correspondiente y las normas aplicables en el caso en concreto, referenciando las cuentas contables para cada ítem. Para determinar si se establece en el grupo 15 de inventario o se debe clasificar como gasto, los bienes de consumo.

Ahora bien, sobre los bienes totalmente depreciados, an la Contraloría tiene activos que se encuentran en uso y no se conoce un procedimiento para dar valor o valorar el tiempo de vida, de igual manera la entidad no cuenta ni con el personal ni con los recursos económicos para adelantar estudio que establezca la vida útil, salvo el Manual de Políticas Contables; por lo anterior se requiere que la solicitud del presente concepto contable determine las alternativas para asignar el valor contable o cual debe ser el procedimiento o el manejo, de aquellos bienes que se encuentran depreciados contablemente”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

(...)

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

18. La utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a la rendición de cuentas, a la toma de decisiones ni al control.

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o

servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades.

(...)

6.3.5. Bases de medición de activos

105. Las bases de medición aplicables a los activos son costo, costo reexpresado, costo amortizado, costo de reposición, valor de mercado, valor en uso y valor neto de realización.

6.3.5.1. Costo

106. 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, histórico, no observable y específico para la entidad.

107. Con posterioridad al reconocimiento inicial, el costo de un activo se puede incrementar para reflejar el valor de adiciones, mejoras, restauraciones o rehabilitaciones. Por el contrario, el costo de un activo se puede disminuir a través de la depreciación o amortización por el consumo de su potencial de servicio o de sus beneficios económicos futuros. También se puede disminuir por el reconocimiento de pérdidas por deterioro del valor, las cuales reflejan 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 del consumo de su potencial de servicio o de sus beneficios económicos futuros” (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, actualizadas según Resolución 211 de 2021, disponen:

“9. INVENTARIOS

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación,

b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.3. Medición posterior

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.

(...)

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.

(...)

28. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

(...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo” (Subrayado fuera del 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.

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 Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2021, 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”.

De igual forma, el CGC describe la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS, de la siguiente forma: “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 del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye lo siguiente:

1. Tratamiento contable de bienes de consumo

El Marco Conceptual para Entidades de Gobierno 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. Así mismo, señala 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 consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios. Por lo tanto, para determinar si un recurso cumple con la definición de activo e inventario, la entidad debe realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente señalados.

En este sentido, la entidad deberá tener en cuenta el concepto de materialidad presentado en el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno como un aspecto específico de la entidad basado en la naturaleza o magnitud de las partidas, por cuanto, es un criterio que deberá determinarse partiendo de la función, referida a la destinación o el uso, que se asigna al elemento o partida observada, así como, las condiciones económicas y financieras de la entidad. Así mismo, deberá

tenerse en cuenta que 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 esta manera, es responsabilidad de la entidad verificar que los bienes cumplan con los criterios definidos en el marco conceptual y en las normas, para ser reconocidos como activos, los requerimientos para ser reconocidos como inventarios y establecer el rango de materialidad para el reconocimiento, presentación y revelación de los hechos económicos.

Así pues, la entidad al realizar la compra de elementos de consumo tendrá que determinar si estos cumplen con los criterios contables para ser reconocidos como activos, además, considerará la materialidad del bien adquirido para el reconocimiento, y registrará la adquisición de estos debitando la subcuenta que corresponda 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, la entidad deberá reconocer en ese momento dicha situación, para lo cual debitará la subcuenta y cuenta correspondiente del gasto, y acreditará 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 por 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.

2. Tratamiento contable de los bienes totalmente depreciados que siguen en uso por parte de la entidad.

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que, con posterioridad al reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. En este sentido, la Norma de propiedades, planta y equipo establece que los activos que cumplan los criterios para reconocerlos como propiedad, planta y equipo, deben ser incorporados en la información financiera y deben permanecer allí hasta que finalice su vida útil, se disponga de ellos o ya no se espere un beneficio económico o potencial de servicio a través de su uso o enajenación.

Así mismo, la referida Norma establece que el valor residual, la vida útil y el método de depreciación asignados a los bienes 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, 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 esta manera, cuando un activo se encuentre totalmente depreciado y esté en uso por parte de la entidad, implica que esta ha omitido la aplicación de la norma respecto de la revisión anual de la vida útil, el valor residual y el método de depreciación durante los periodos anteriores a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando beneficios económicos o potencial de servicio.

Por lo tanto, la entidad deberá corregir el error recalculando la depreciación del bien, teniendo en cuenta la vida útil consumida y remanente, debitando la subcuenta de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, o la subcuenta de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO si la depreciación se calculó en el periodo contable vigente. Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros de conformidad con lo establecido en la norma, en tanto que, de no tratarse de un hecho relevante, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20221100002681 del 29-02-2022

20221100030681 del 13-05-2022

20221100052081 del 22-07-2022

1.2.10 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

CONCEPTO No. 20221100000921 DEL 24-01-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Marco conceptual - Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de los postes que soportan las cámaras de seguridad en algunos puntos de la ciudad.

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° 20210010065902 el 13 de diciembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Municipio de Medellín adquiere cámaras de seguridad para ser instaladas en algunos puntos de la ciudad con el propósito de brindar seguridad a los ciudadanos, la instalación de las cámaras se realiza de manera estratégica en cada uno de los puntos definidos por la Secretaría de Seguridad y Convivencia, teniendo en cuenta la cobertura en las diferentes zonas, los índices de criminalidad que se presentan en las mismas y en cumplimiento de políticas públicas encaminadas a la protección de los niños, niñas y adolescentes de nuestra ciudad en sitios cercanos a escuelas y colegios, para la instalación de éstas, es necesario la consecución de postes que soporten dichas cámaras.

Las cámaras son paqueteadas por la unidad encargada del proceso del inventario de los bienes muebles de propiedad de la entidad y reconocidas contablemente en las cuentas dispuestas para tal fin, sin embargo, no se tiene claro cuál deberá ser el tratamiento contable para la identificación de los postes, por cuanto no hay claridad si los mismos se deben reconocer como un mayor valor de la cámara, como un mayor valor de la vía en la cual se encuentra instalado el poste o como un gasto del periodo.

(...)

De acuerdo a lo anterior, la entidad territorial registra las cámaras de seguridad en la clase 167001 Equipo de Comunicación, cuenta contable 1670010000- Equipos Comunicación, y requerimos

Consulta:

¿Cuál debe ser el tratamiento contable para el reconocimiento de los postes?, ¿se deben reconocer como un mayor valor de la cámara, o como un mayor valor de la vía en la cual se encuentra instalado el poste, o como un gasto del periodo?”

CONSIDERACIONES

Los numerales 4.1. Características fundamentales y 6.1.1. Activos del Marco Conceptual contenido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, señalan:

“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.” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexo a 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 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. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Es importante recalcar que, 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.

Además, 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.

En este sentido, la entidad debe 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 recursos en el estado de situación financiera o afectar directamente el gasto en el resultado del periodo.

Si del anterior análisis se concluye que las cámaras de seguridad son susceptibles de reconocimiento como activo, se deben clasificar en la categoría de propiedades, planta y equipo, toda vez que corresponde a activos tangibles empleados por la entidad para la prestación de un servicio.

Precisado lo anterior, para el caso particular de la consulta, la entidad debe tener en cuenta lo siguiente:

- Si los postes se adquieren a la par con las cámaras de seguridad y son ineludibles para que el activo esté en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista, entonces el valor de dichos postes hará parte del costo de las cámaras en la medición inicial.
- Si los postes se adquieren con posterioridad a la adquisición de las cámaras de seguridad, la entidad debe determinar si constituyen una adición y mejora, 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; caso en el cual se reconocerán como mayor valor de las cámaras y, en consecuencia, se deberá afectar el cálculo futuro de la depreciación.
- Si para la entidad los postes no hacen parte del costo de las cámaras de seguridad, en la medición inicial, y no constituyen una adición y mejora, se deberá analizar la posibilidad de reconocerlos en una cuenta diferente dentro del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, previo análisis de la definición de activo y lo determinado en la política contable de materialidad.

CONCEPTO No. 20221100000941 DEL 24-01-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo.
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de elementos de Propiedad, planta y equipo totalmente depreciados

Doctor
ALEXI GREGORIO LEÓN
Contratista
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°20210010066532, del 16 de diciembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) En la última auditoría realizada en el presente año se detecta en el listado de propiedad, planta y equipo-PPYE del ente de control muchos elementos que ya (sic) depreciaron totalmente y ya figuran en cero (0) pero aún se encuentran en funcionamiento. La consulta al respecto es cuál es el procedimiento para darle nuevamente valor a estos elementos como quiera que la Auditoría General de la República-AGR así lo solicita para que al cierre de la presente vigencia dichos elementos presenten algún valor”.

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 sus modificaciones y actualizadas según lo dispuesto en la Resolución N°211 de 2021, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(…)

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.

(...).

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.

(...)

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. 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.

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 del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se concluye lo siguiente:

En caso de que un activo se encuentre totalmente depreciado y aún se encuentre en uso por parte de la entidad, significa que ha omitido la aplicación de la Norma de propiedades, planta y equipo, por no atender a lo relacionado a la revisión anual de la vida útil, el valor residual o el método de depreciación, durante los periodos anteriores, a efectos de ajustar oportunamente los factores que

determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando beneficios económicos o potencial de servicio, es decir, no existe consonancia con lo dispuesto en dicha norma.

Como consecuencia de lo anterior, la entidad deberá aplicar lo establecido en el numeral 4.3. Corrección de errores, correspondiente a la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores contenida en el Marco Normativo para entidades de gobierno y, por lo tanto, deberá recalcular la depreciación de estos activos totalmente depreciados y que se encuentran en uso, teniendo en cuenta la vida útil consumida y la vida útil en que se estime continuará el activo generando beneficios económicos o potencial de servicio a la entidad.

El registro contable se registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), por el valor del exceso de la depreciación registrada durante el mismo año en que se haga el ajuste, y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el exceso de los años anteriores, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el exceso del año en que se evidencia el error, si es del caso. En la medición posterior, estos activos se depreciarán durante la vida útil restante que se estime.

Cabe señalar que, si el hecho es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en el numeral 24 de esta 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. 20221100000971 DEL 25-01-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Marco conceptual - Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los bienes invadidos clasificados como propiedades, planta y equipo.

Doctor
CÉSAR AUGUSTO AMÓRTEGUI FUENTES
Coordinador Grupo 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° 20210010065872 del 13 de diciembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De la manera más atenta nos dirigimos a usted, con el fin de solicitar un pronunciamiento por parte de esa Entidad, con relación a la adecuada clasificación de un bien inmueble (Lote de terreno) el cual se ubica en la Calle 4 No. 30-331, con referencia catastral No. 01-02-0245-0001-000 y matrícula inmobiliaria No. 070-79437 en la ciudad de Barranquilla y el cual fue transferido por parte de Foncolpuertos a este Ministerio en 1998 y el mismo se encontraba ya invadido por cerca de 48 ocupantes con usos de carácter comercial, residencial e industrial.

Actualmente, este predio se encuentra clasificado, contablemente, como activo en el grupo 1637 (Bienes No Explotados), debido a la expectativa de recuperación del mismo, considerando su vocación portuaria.

Para una mayor ilustración al respecto, me permito relacionar la forma como este inmueble llegó a ser de propiedad de este Ministerio, así como las actividades adelantadas para su probable legalización y recuperación, por vía judicial, así:

1. La Nación – Ministerio de Transporte, es propietaria del lote de terreno localizado en la ciudad de Barranquilla, conocido como “Lote Frente al terminal”, cuya nomenclatura es calle 4 No. 30-331/81, con referencia catastral No. 01-02-0245-0001-000, matrícula inmobiliaria No. 070-79437 y un área total de 13.441 M2.

2. Este predio fue recibido por el Ministerio de Transporte, mediante Acta No. 001 del 30 de diciembre de 1998, transferido del Fondo de Pasivo Social de la Empresa Puertos de Colombia en liquidación en la ciudad de Barranquilla.

3. El lote de terreno desde que fue entregado por FONCOLPUERTOS y recibido por parte de este Ministerio, se encontraba ocupado ilegalmente con viviendas y locales comerciales e industriales, construcciones que cuentan con todos los servicios públicos instalados por las empresas prestadoras de servicios públicos del Distrito de Barranquilla.

4. Mediante diferentes comunicaciones enviadas al Instituto Geográfico Agustín Codazzi– IGAC de Barranquilla, se le solicitó que informara a este Ministerio las razones de índole legal, técnico y constitucional que motivaron a esa entidad a llevar a cabo la división del lote de terreno identificado con la referencia catastral No. 01-02-0245-0001-000; informando la mencionada entidad al respecto, que se había realizado una actualización catastral del lote cuyo dominio del terreno sigue en cabeza del Ministerio de Transporte y las mejoras o construcciones en cabeza de los ocupantes ilegales, razón por la cual, existen aproximadamente más de 48 referencias catastrales desagregadas del lote de mayor extensión, donde fueron registradas las construcciones a nombre de particulares, sin el consentimiento del propietario (Ministerio de Transporte).

5. Tal como se había mencionado, este lote fue recibido por parte de la mencionada Entidad, con una invasión de particulares. Sin embargo, se planteó la posibilidad de dar aplicación a lo establecido en la ley 1001 de 2005, y el artículo 3 del Decreto 4825 de 2011, que hace referencia a la transferencia de bienes inmuebles ocupados con vivienda de interés social, la cual no fue posible estimar, por ser un lote de terreno ubicado al frente del Terminal Marítimo de Barraquilla, susceptible de expansión portuaria por parte del Estado y además, las construcciones existentes en este lote son en su gran mayoría locales comerciales e industriales.

6. Actualmente, este Ministerio adelanta la recopilación de la información de todos los ocupantes del lote de terreno, tales como: Carta catastral del lote ocupado, certificado plano con áreas y linderos, escritura de declaración de construcción, etc., con el fin de adelantar los procesos de restitución del lote de terreno.

7. Este inmueble se encuentra clasificado en nuestra contabilidad como un activo No Explotado, situación que fue objeto de un hallazgo de la Contraloría General de la Republica en la auditoría practicada para la vigencia 2020, en los siguientes términos:

“Hallazgo 02. Predios Invasivos- Propiedades, Planta y Equipo – No Explotados. Administrativo. Se encuentra contabilizado un predio que no cumple con el criterio ni las condiciones para registrarse como un Activo del Ministerio. De acuerdo con el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera de las entidades de Gobierno-Resolución 533 de 2015, 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. Lo anterior, se ratifica con la doctrina contable pública emitida por la CGN, que en CONCEPTO No. 20211100012711 del 23-03-2021, hace referencia al tratamiento contable de los predios invadidos clasificados como Propiedad planta y equipo, en los siguientes términos:

“...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 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).”

En los Activos del Ministerio de Transporte, cuenta 163701 Propiedades, Planta y Equipo – No explotados - Terrenos, a 31 de diciembre de 2020, se encuentra registrado un predio denominado como “lote frente al terminal de Barranquilla”, que según revelación en las Notas a los Estados Financieros debe ser trasladado al Instituto Nacional de Vías – INVIAS, por tener vocación de expansión portuaria, lo cual no ha sido posible por encontrarse invadido. Según información suministrada por la entidad, este inmueble fue recibido de FONCOLPUERTOS, como una invasión permitida por el municipio porque en él se encuentra un barrio completo con servicios públicos.

Situación que denota la falta de control que tiene el Ministerio sobre el predio y tampoco se evidencia que exista la posibilidad de que el Ministerio pueda recuperar el control del predio invadido. Por lo anterior, se observa una sobreestimación de la cuenta 163701001 Propiedades, Planta y Equipo – No explotados - Terrenos Urbanos en cuantía de \$3.360.250.000, teniendo en cuenta que el Ministerio no posee el control sobre el bien ni espera un potencial de servicios o un beneficio económico futuro. Situación que afecta la razonabilidad de los estados financieros.”

Al respecto, este Ministerio dio respuesta a la CGR, en los siguientes términos:

“Si bien es cierto el inmueble se encuentra invadido, el mismo continúa bajo el control del Ministerio de Transporte, en tanto que el predio se encuentra titularizado a favor del Ministerio de Transporte, que en tal sentido, espera obtener de él, o bien el potencial de servicio en función de la vocación portuaria que tiene o bien el beneficio económico futuro, si bien no necesariamente a favor del

Ministerio de Transporte, si a favor del Instituto Nacional de Vías - INVIAS. Se entiende un bien controlado en cuanto al mantener la titularidad jurídica del mismo ha venido estudiando las opciones jurídicas pertinentes a adelantar para su recuperación y posteriormente efectuar el traslado, entrega o enajenación del mismo a favor del INVIAS en virtud de los Decretos 2053 y 2056 de 24 de Julio de 2003 y modificados por el Decreto 2618 de 2013 Artículo 3°, Numeral 3.9. Sobre este predio en particular, el criterio jurídico y técnico indica: "SOBRE ESTE INMUEBLE NO SE PUEDE ADELANTAR EL PROCESO DE TITULACION o enajenación a terceros debido a que el lote de terreno es SUCEPTIBLE DE EXPASION PORTUARIA.

Por lo mencionado, y atendiendo los lineamientos Técnico-Jurídicos, se determinó y concluyó bajo el criterio profesional del equipo contable del Ministerio, reconocer dicho predio como activo y clasificarlo como No Explotado. Este elemento del "juicio profesional" se destaca y reitera permanentemente a lo largo, tanto del Marco Conceptual como de las normas en convergencia para entidades de Gobierno, en función del cual se decidió incorporarlos como Bien No Explotado, ya que este predio, en las condiciones mencionadas y pese a encontrarse invadido por terceros, inicialmente fue objeto de avalúo durante la vigencia 2011, así:

Cumple con la definición de activos en tanto que se tiene expectativa de un eventual beneficio económico futuro o de lograr un potencial de servicio a favor de la Nación representado en una futura ampliación de la terminal portuaria de Barranquilla en el mediano o largo plazo.

Referente al Control, se estima que se ejerce dicho elemento en cuanto existe el instrumento legal de restitución de bien inmueble, teniendo en cuenta que a los bienes del estado no se les puede alegar prescripción adquisitiva de dominio o hasta la expropiación por vía administrativa en el evento de dificultad jurídica a la hora de abordar eventuales obras de expansión del Terminal Portuario cuando este proyecto sea inaplazable y en ese sentido el Ministerio está en capacidad de decidir el destino final de dicho inmueble, lo cual hace que se configure el elemento del control como determinante para su clasificación como activo de la entidad.

Por lo anterior se solicita de manera atenta se elimine dicha observación pues en primera instancia, concurren los elementos que definen la calidad de activo del bien inmueble, en segunda instancia dicho inmueble dispone de un avalúo y en tercera instancia el criterio o juicio profesional contable se sustenta en los lineamientos técnico -jurídicos que amparan la expectativa de beneficios económicos futuros, potencial de servicio con fines de uso portuario en función del proyecto incorporado el documento CONPES antes referido, y se mantiene la expectativa de restitución de bien inmueble o eventual expropiación administrativa para hacer valer la vocación portuaria del bien; por lo cual no existe sobreestimación de la cuenta 163701 Propiedades, Planta y Equipo – No explotados - Terrenos en cuantía de \$3.360.250.000 y en dicho sentido no afecta la razonabilidad de las cifras de este grupo de cuentas del estado de situación financiera del Ministerio.

"Análisis Respuesta de la CGR.

El Ministerio acepta, tanto el registro contable, como la situación de invasión que presenta este lote de terreno. Manifiesta que se trata de un inmueble recibido de FONCOLPUERTOS con invasión de particulares, sobre el cual se planteó la posibilidad de dar aplicación a lo establecido en la Ley 1001

de 2005 y el artículo 3 del Decreto 4825 de 2011, para la transferencia de bienes inmuebles ocupados con vivienda de interés social, la cual no fue posible estimar, por ser un lote de terreno ubicado al frente del Terminal Marítimo de Barraquilla, el cual es susceptible de expansión portuario por parte del Estado, para lo cual el Ministerio adelanta la recopilación de la información de los ocupantes del lote, tales como Carta catastral, certificado de plano con áreas y lindero, escritura de declaración de construcción, etc., con el fin de adelantar los procesos de restitución del lote de terreno, para su recuperación y posterior traslado, entrega o enajenación a favor del INVIAS, en virtud de los Decretos 2053 y 2056 de 24 de julio de 2003 y modificados por el Decreto 2618 de 2013 Artículo 3°, Numeral 3.9.

El Ministerio concluye que en este caso concurren los elementos que definen la calidad de activo del bien inmueble, se dispone de un avalúo y el criterio o juicio profesional contable utilizado para su reconocimiento se sustenta en los lineamientos técnico-jurídicos que amparan la expectativa de beneficios económicos futuros, potencial de servicio con fines de uso portuario y se mantiene la expectativa de restitución de bien inmueble o eventual expropiación administrativo para hacer valer la vocación portuaria del bien. La observación se mantiene por cuanto el Ministerio no tiene el control del activo y la expectativa de recuperación no parece tener vocación de prosperidad, dada la situación de invasión del inmueble.”

En ese orden de ideas, la coordinación del Grupo de Contabilidad del Ministerio, presenta los siguientes interrogantes:

1) ¿De acuerdo con nuestra justificación por el hallazgo referido presentada a la CGR, debemos continuar con este reconocimiento contable en la cuenta 163701 Propiedades, Planta y Equipo – No explotados -Terrenos-, en cuantía de \$3.360.250.000, debido a que no se afecta la razonabilidad de las cifras de este grupo de cuentas del estado de situación financiera del Ministerio?

2) ¿En caso contrario, le agradezco nos indique el adecuado reconocimiento a efectuar o qué reclasificación del mismo debemos adelantar para su adecuada clasificación, si efectivamente dicho predio cumple los criterios para ser clasificado como activo o si debemos retirarlo del grupo de Propiedades Planta y Equipo de la contabilidad del Ministerio?”

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 un activo 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.

(...)

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, anexas a la Resolución N° 533 de 2015 y sus modificaciones, sobre Propiedades, planta y equipo, 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.

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.

(...)

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 del Marco Normativo para Entidades de Gobierno describe la cuenta 1637- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS: “Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad que por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de sus actividades”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye que los terrenos invadidos a que hace referencia en su consulta cumplen los criterios para ser reconocidos como activos, esto es, que la entidad tiene el control de estos y espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

En cuanto al control, la entidad lo tiene porque: i) mantiene su titularidad jurídica; ii) realiza acciones para adelantar su recuperación, contemplando opciones ya sea por la vía legal de restitución del terreno o hasta la expropiación por la vía administrativa; iii) reconoce que los terrenos invadidos hacen parte de una política pública, establecida en un documento CONPES (según lo descrito en los antecedentes), por lo que deberá acatarse y deberá darse a los bienes la vocación portuaria señalada; y iv) además de lo anterior, la entidad soporta su criterio en un concepto jurídico y técnico, que indica que a estos bienes inmuebles no se les puede adelantar el proceso de titulación o enajenación a terceros, debido a que el lote de terreno tiene las condiciones necesarias para que se materialice, conforme a lo indicado en el documento CONPES, la expansión portuaria.

Respecto al potencial de servicios obtenido o a la generación de beneficios económicos futuros, es claro que se espera obtener un potencial de servicios, al tener los terrenos la vocación portuaria señalada en el documento CONPES, ya sea que la obtención del potencial de servicios se dé a favor del Ministerio de Transporte o de que se haga traslado al INVIAS.

Ahora bien, de acuerdo con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se reconocerán como propiedades, planta y equipo, los activos tangibles para la prestación de servicios, los cuales se prevé usarse durante más de 12 meses. En consecuencia, los terrenos invadidos, conforme a los antecedentes y consideraciones expuestas, dado el cumplimiento de los criterios de reconocimiento de los terrenos como activo, pero que por características o circunstancias especiales, estos predios invadidos por terceros no pueden ser objeto de uso o explotación por parte de la entidad en desarrollo de sus actividades, la entidad los deberá mantener en la subcuenta 163701-Terrenos de la

cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, mientras se continúa con las gestiones para su recuperación o restitución.

CONCEPTO No. 20221100002201 DEL 04-02-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Revelación y Registro por pérdida de elementos de propiedad, planta y equipo que se encuentran en investigación y reconocimiento contable de los procesos de responsabilidad fiscal

Doctor
MAURICIO LINDO SÁNCHEZ
Profesional Universitario
Secretaría de Hacienda
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 con el número 20211100066922 el 20 de diciembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con el propósito de establecer el correcto registro y revelación en el sistema contable departamental, del hurto de un vehículo de propiedad del departamento de Arauca y de establecer si se debe tramitar el retiro del vehículo del inventario, se formula los siguientes interrogantes:

- 1.Cuál es el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación por los hechos relacionados con el hurto de un vehículo qué no posee seguro contra todo riesgo?
2. La administración departamental debe, o no, retirar el vehículo del inventario del funcionario? O debe esperar que concluya la investigación o haya un pronunciamiento al respecto, por parte de la Fiscalía General de la Nación? Por lo anterior, se requiere saber, si es procedente, o no, efectuar los movimientos de salida en el inventario del servidor público, considerando que el vehículo, ya no se encuentra en su poder, ni bajo su control.”

CONSIDERACIONES

El numeral 6.1.1. Activos del Marco Conceptual para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución N°533 de 2015 y actualizado según lo dispuesto mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso”.

Las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de hechos económicos para entidades de gobierno, anexas a la Resolución 533 de 2015 y actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.4. Baja en cuentas

Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

10.5. Revelaciones

34. La entidad revelará, para cada clase de propiedad, planta y equipo, la siguiente información:

(...)

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).

CONCLUSIONES

Sobre el reconocimiento contable del hurto de una propiedad, planta y equipo:

El procedimiento que debe aplicar la entidad por pérdidas de bienes clasificados como propiedades, planta y equipo, que se encuentran en una etapa de investigación, 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 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 la pérdida de bienes, con un débito a la subcuenta 589017-Pérdida en siniestros, de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y un crédito a las subcuentas respectivas 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).

Ahora bien, en caso de que se inicie un proceso de responsabilidad fiscal, se deberá aplicar el siguiente procedimiento:

2. 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.

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.

3. 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.

4. 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 a reconocer el derecho e ingreso para lo cual 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.

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.

Sobre el manejo de inventario a cargo de los funcionarios:

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 relacionados con el movimiento de inventarios por lo cual, bajo este contexto de la consulta, la CGN no tiene competencia para pronunciarse respecto.

En este sentido, es competencia de la misma entidad definir en sus procedimientos internos la manera como se va a gestionar este tipo de eventos en el inventario de cada funcionario.

CONCEPTO No. 20221100003181 DEL 14-02-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMAS	Cambio de la estimación de la vida útil de propiedades, planta y equipo. Tratamiento de bienes de propiedades, planta y equipo totalmente depreciados y que aún se encuentran en uso.

Doctora
JENNIFER ANDREA DÍAZ
Contador Público
Contraloría Municipal de Yumbo
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° 20211400067442 el 23 de diciembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Durante el proceso auditor realizado por la Auditoria General de la Republica a nuestra entidad, nos surge la inquietud del tratamiento que realizamos en la cuenta de propiedad, planta y equipo durante el proceso de convergencia vigencia 2018, en el cual la entidad realizo la depuración y saneamiento contable para registrar los nuevo saldos del ESFA, en los cuales para el saldo de la cuenta de propiedad planta y equipo se contrató a una empresa especializada para realizar el avalúos e inventario de los activos fijos, y con ello determinar la nueva vida útil que sería asignada a los saldos iniciales de la mencionada cuenta, por tanto en nuestra contabilidad se tuvo en cuenta las vidas útiles asignadas en el inventario físico realizado, las especificaciones técnicas y la fecha de adquisición de los equipos, por lo que se consideró una vida útil diferente a las que se tiene en las políticas contable, hecho que genera incertidumbre dado a que la auditoria menciona que la entidad no cumple con la vida útil estipulada en las políticas contables.

(...)

Por otra parte, teniendo en cuenta la vida útil asignadas como en el caso del equipo de cómputo, que al año ya se encontraba depreciado, la entidad los registro en la cuenta de orden 831510 y 891506 para su control.

*Solicitamos comedidamente aclarar el tratamiento contable para la aplicación de la vida útil de los activos a partir de la vigencia 2018?

* Cual es el tratamiento contable que se debe realizar a este caso mención e igual forma solicitamos nos aclaren si es necesario cambiar las vidas útiles de acuerdo a la política y posteriormente realizar los ajustes?

*Cual es el tratamiento contable para aplicar a los activos que ya terminaron su vida útil, los cuales su vida inicial ya culmino debido a que son activos totalmente depreciados que continúan en uso?"

CONSIDERACIONES

El numeral 10. Propiedades, planta y equipo, del Capítulo I. Activos, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno y el numeral 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, del Capítulo VI. Normas para la presentación de Estados Financieros y revelaciones, indican lo siguiente:

"10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.3. Medición posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

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.

(...)

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 pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

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.

16. El uso de estimaciones razonables constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información financiera. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

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.

18. Un cambio en los criterios de medición aplicados implicará un cambio en una política contable y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.

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.

(...)

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:

PREGUNTAS 1 Y 2

Teniendo en cuenta lo establecido en el numeral 4.2. Cambios en una estimación contable, de la Norma políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, del Capítulo VI. Normas para la presentación de Estados Financieros y revelaciones, la vida útil de los activos depreciables es un ejemplo de estimación contable.

Una estimación contable es un mecanismo utilizado por la entidad para medir un hecho económico que, dada la incertidumbre inherente al mismo, no puede medirse con precisión, sino que solamente puede estimarse, para lo cual se requiere la utilización de juicios basados en la información fiable disponible y en técnicas o metodologías apropiadas.

Es importante tener en cuenta que, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Para el caso de la vida útil, como lo indica la norma de Propiedades planta y equipo, debe revisarse como mínimo al finalizar cada periodo contable y si existe un cambio significativo se debe realizar el ajuste que refleje el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio.

Lo anterior no implica un cambio en una política contable puesto que no es un cambio en un criterio de medición, por tanto, el tratamiento contable se llevará como un cambio en una estimación contable cuya aplicación será prospectiva, afectando el resultado del periodo en el que tenga lugar el cambio, si afecta solamente este periodo, el resultado del periodo del cambio y de los periodos futuros que afecte o el patrimonio cuando la norma así lo establezca.

PREGUNTA 3

Respecto de los activos totalmente depreciados, caso en el cual se entiende que no reúnen los criterios para su reconocimiento como activos, la entidad aplicará lo establecido en el numeral 10.4 Baja en cuentas de la Norma Propiedades, planta y equipo contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, es decir que un elemento de Propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando no cumpla con los requisitos establecidos para que se reconozca como tal.

El registro contable que debe efectuar la entidad para la baja en cuentas de estos bienes corresponde a un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 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 donde se tienen reconocidos los respectivos activos.

Si la entidad encuentra justificación para controlar administrativamente los bienes dados de baja en cuentas de orden, podrá registrar un débito en la subcuenta 831510 Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y un acredita la subcuenta 891506-Bienes y derechos retirados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRA (CR).

Ahora bien, si la entidad aún continúa usando estos activos, a pesar de que ya están totalmente depreciados, significa que la entidad ha omitido la aplicación de la norma, esto es, lo relacionado a la revisión anual de la vida útil, el valor residual o el método de depreciación, durante los periodos anteriores, a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando beneficios económicos o potencial de servicio, es decir, que no existe consonancia con lo dispuesto en el Capítulo 1. Activos, Numeral 10. Propiedades, planta y equipo de las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno.

Como consecuencia de lo anterior, la entidad deberá aplicar lo establecido en el numeral 4.3. Correcciones de errores, de la norma 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y

corrección de errores, del Capítulo VI. Normas para la presentación de Estados Financieros y revelaciones, así:

- Si se trata de errores de periodos anteriores, la corrección debe realizarse en el periodo en el que se descubra el error, ajustando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, así como su depreciación, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.
- Si se trata de un error en el periodo actual, la entidad debe ajustar la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, así como su depreciación, utilizando como contrapartida la subcuenta respectiva de la de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la norma 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20221100003371 DEL 14-02-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Marco conceptual
	SUBTEMAS	Momento en que debe reconocerse contablemente la entrega de un bien en permuta. Reconocimiento de un activo recibido y entregado en una permuta. Baja en cuentas de propiedades planta y equipo.

Doctor

WALTER ALBERTO BUSTAMANTE LONDOÑO

Director Técnico - 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° 20210010068222 el 28 de diciembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El municipio de Envigado y la Contraloría Municipal de Envigado, suscribieron la escritura pública No,3268 de fecha 23 de diciembre de 2021, a través de la cual se celebra contrato de PERMUTA CON PAGO EN ESPECIE, el cual se resume a continuación:

La Contraloría Municipal de Envigado entrega al municipio de Envigado, un inmueble de su propiedad que corresponde al lugar donde se encuentra operando actualmente, para la construcción de la nueva sede administrativa de la entidad. El municipio de Envigado, entregará un porcentaje de las nuevas instalaciones, en común y proindiviso, una vez finalice el proceso constructivo a la Contraloría Municipal de Envigado para uso.

La Contraloría Municipal de Envigado, ya había elevado una consulta a la Contaduría General de la Nación la cual fue resuelta con el radicado 20211100078591 del 21 de septiembre de 2021. Tanto la solicitud como la respuesta se hicieron antes de tener el documento definitivo que protocolizara el acto.

En este sentido, y dado que ya se tiene el acto definitivo, solicitamos que por favor se aclare por parte de la Contaduría General de la Nación el tratamiento contable para ambas entidades derivado de este acto de permuta, así:

1. ¿Los registros contables derivados de esta transacción deben realizarse a diciembre 31 de 2021 o debe esperarse que se dé la entrega material del bien la cual se tiene proyectada que se realice en enero de 2022, según lo plasmado en la escritura 3268 de diciembre de 2021?
2. El registro contable de incorporación del bien recibido por el municipio de Envigado debe realizarse por el valor en libros por el que lo tenga registrado la Contraloría Municipal o por el valor de la permuta según la cláusula cuarta de la escritura 3268 de diciembre de 2021?
3. ¿Como este acto de permuta genera una obligación de entregar un bien a futuro por parte del municipio de Envigado a la Contraloría Municipal de Envigado (obligación de dar), se debe generar una cuenta por pagar por parte de la entidad territorial y una cuenta por cobrar por parte del ente de control? Si esto es afirmativo, ¿qué cuentas deben utilizarse?
4. ¿Debe realizarse por parte del ente de control el cálculo de la pérdida o utilidad por enajenación de activos? ¿En qué momento?
5. Cualquier otra situación que considere la CGN deban tener en cuentas ambas entidades para realizar el registro contable de esta transacción.”

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°211 de 2021, define los principios de Devengo y Esencia sobre forma, así como los activos y el valor de mercado de la siguiente manera:

“43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

52. Para determinar si una partida cumple la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, se debe evaluar la realidad económica que subyace a la misma; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a la partida.

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. (...)

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

6.3.5.5. Valor de mercado

115. 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 se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado y no se ajusta por los costos de transacción. El valor de mercado es un valor de salida, corriente, observable y no específico para la entidad". (Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, las Normas para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos de las Entidades de Gobierno, anexas a la Resolución N°533 de 2015, y modificadas por la Resolución 211 de 2021, en el numeral 10. Propiedades, planta y equipo, del Capítulo I. Activos, indican 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 se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.2. Medición inicial

(...)

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 pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

PREGUNTA 1

De acuerdo con las consideraciones expuestas, los hechos económicos se deben reconocer atendiendo el principio de Esencia sobre forma, el cual establece que las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

Ahora bien, el Marco conceptual para Entidades de Gobierno define los activos como aquellos recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros.

Particularmente, el control se relaciona con 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, y para determinar si existe o no control la entidad debe tener en cuenta aspectos

como la titularidad legal, sin embargo, esta no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este.

Por lo anterior, se deben contemplar otros 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.

Para este caso en particular, el Municipio de Envigado y la Contraloría Municipal de Envigado deben realizar juicios profesionales que aborden de manera integral los elementos de la definición de activo y, en ese sentido, evaluar en qué momento se transfiere el control del bien de una a otra entidad, independientemente de la forma legal que da origen al hecho económico, para realizar el reconocimiento de la permuta, con independencia de la fecha pasada en la escritura pública.

PREGUNTA 2

De acuerdo con el numeral 10.2 Medición inicial de la Norma Propiedades, planta y equipo contenida en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, las propiedades, planta y equipo que se reciban en permuta se miden por su valor de mercado, el cual 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, obtenido en un mercado abierto, activo y ordenado.

Si no se puede obtener el valor de mercado, estos activos se miden por el valor de mercado de los activos entregados y, en ausencia de ambos, por el valor en libros de los activos entregados.

Para este caso, el municipio de Envigado debe evaluar si el valor de la permuta que se encuentra en la escritura cumple la definición de valor de mercado. De lo contrario, deberá considerar las otras dos opciones de mediciones mencionadas anteriormente, es decir, el valor de mercado del activo entregado o el valor en libros del activo entregado.

PREGUNTAS 3 Y 4

Al recibir el bien entregado por parte de la Contraloría y en el entendido que existe una obligación de entregar algo a cambio, el Municipio de Envigado reconocerá un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor que se establezca para el bien recibido en permuta, y un crédito en la subcuenta 291090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el valor de la transacción.

Por su parte, la Contraloría dará de baja en cuentas el bien entregado, para lo cual registrará un débito en la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, por el valor de la transacción, un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 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, donde se tiene reconocido el activo.

En caso de existir alguna diferencia entre los débitos y los créditos de las partidas señaladas anteriormente, la Contraloría reconocerá un débito en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS o un crédito en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, según corresponda.

CONCEPTO No. 20221100004801 DEL 21-02-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedad, planta y equipo
	SUBTEMA	Baja en cuentas de Propiedades, planta y equipo.

Señor

MARLON AUGUSTO CABRERA DAZA

marloncabrera76@hotmail.com

Villavicencio – Meta

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N°20220010003762 del 28 de enero de 2022, trasladada por competencia por el Departamento Administrativo de la Función Pública y a la comunicación radicada en la CGN con el N°2022001000769 del 15 de febrero de 2022, trasladada por competencia por la Contraloría General de la República, en las cuales consulta:

1. ¿En qué eventos se puede dar de baja los bienes muebles de una entidad pública?
2. Para la donación de bienes muebles de una entidad pública, ¿se debe dar de baja de manera previa los bienes muebles?
3. ¿En qué eventos la donación se puede realizar mediante acto administrativo y en que eventos se celebra mediante contrato?
4. Los bienes adquiridos por una entidad territorial para apoyar a una corporación pública del mismo nivel, ¿se pueden dar en donación o en comodato?

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”.

Respecto a la normativa contable, 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 211 de 2021, establece lo siguiente:

“6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

58. El potencial de servicio de un activo es la capacidad que tiene dicho recurso para prestar servicios que contribuyen a la consecución de los objetivos de la entidad sin generar, necesariamente, flujos de efectivo.

59. Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo corresponden a la capacidad que tiene dicho activo para contribuir, directa o indirectamente, a generar flujos de efectivo y otros equivalentes al efectivo. Estos beneficios también pueden traducirse en la capacidad para reducir la salida de flujos futuros de efectivo.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se

presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

6.4 Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos. (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos anexas a la Resolución 533 de 2015 y modificadas por la Resolución 211 de 2021, establecen lo siguiente:

“CAPÍTULO I: ACTIVOS

(...)

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 se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.4. Baja en cuentas

Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo”. (Subrayados fuera de texto)

Por otra parte, la Resolución N° 193 del 05 de mayo de 2016, mediante la cual se incorpora, en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la

Evaluación del Control Interno Contable, determina 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.

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 de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

1. ¿En qué eventos se puede dar de baja los bienes muebles de una entidad pública?

Tomando en cuenta lo establecido en el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, anexos a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, una entidad de gobierno procederá a dar de baja en cuentas un elemento de propiedad, planta y equipo cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación, por tanto, este elemento deja de cumplir los requisitos establecidos para ser reconocido como activo.

Ahora bien, de conformidad con lo establecido en la Resolución 193 de 2016, específicamente en el numeral 3.2.15, 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. En caso de detectar partidas, que no representen derechos o bienes para la entidad y que afecten su situación financiera, deberán ejecutarse las acciones necesarias para concretar la baja en cuentas de dichas partidas.

2. Para la donación de bienes muebles de una entidad pública, ¿se debe dar de baja de manera previa los bienes muebles?

En el caso particular de su consulta, en que una entidad decide efectuar la donación de bienes muebles, de propiedad planta y equipo, efectivamente, procederá la respectiva baja de aquellos bienes muebles, por cuanto, se puede inferir que, mediante la donación de estos bienes, la entidad está cediendo su derecho de uso y el control sobre los mismos a un tercero y, por lo tanto, deberá desprenderse de estos activos.

Sin embargo, es preciso tener en cuenta que cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad. Es decir, que un mismo activo (bienes muebles en este caso particular) no podrá ser reconocido contablemente de manera simultánea en dos entidades bajo el Régimen de Contabilidad Pública - RCP. Así las cosas, la entidad que hace la entrega de los bienes deberá proceder a la correspondiente baja en cuenta de estos. Por su parte, la entidad que recibe los bienes procederá a efectuar el respectivo reconocimiento e incorporación de estos en sus estados financieros.

3. ¿En qué eventos la donación se puede realizar mediante acto administrativo y en qué eventos se celebra mediante contrato? y 4. Los bienes adquiridos por una entidad territorial para apoyar a una corporación pública del mismo nivel, ¿se pueden dar en donación o en comodato?

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 tiene competencia para pronunciarse sobre los eventos en los cuales la donación se puede realizar mediante acto administrativo o mediante contrato ni para pronunciarse si los bienes adquiridos por una entidad territorial para apoyar a una corporación pública del mismo nivel se pueden dar en donación o en comodato.

CONCEPTO No. 20221100018941 DEL 04-04-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento de un activo adquirido previo a la transición, pero que no se encuentra incorporado en los estados financieros del Municipio.

Doctor
 CARLOS ANDRÉS CÓRDOBA VALLEJO
 Contador público
 Municipio de Cumbitara
 Cumbitara, 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° 20221400008492 el 17 de febrero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita procedimiento contable para la correcta incorporación de un activo identificado en un inventario realizado por la entidad, el cual fue adquirido en el año 2010, pero no se encuentra incorporado en la contabilidad. Además, se señala que, por la fecha de adquisición del bien, este ya está depreciado, y continúa en uso.

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 propiedades, planta y equipo:

“i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones: (...)

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.

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)

Por otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificadas por la Resolución 211 de 2021, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS.

(...)

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.

(...)

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. 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 in materiales 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 del texto)

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es pertinente aclarar que la Contaduría General de la Nación (CGN) 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.

Teniendo en cuenta lo anterior, para la determinación de los saldos iniciales 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, la decisión allí tomada frente a la alternativa de medición para los elementos de propiedades planta y equipo, no es modificable con posterioridad. Por lo tanto, la corrección de los saldos contables deberá atender a las siguientes opciones, de acuerdo con la alternativa escogida:

1. Propiedades, planta y equipo medidos de acuerdo con la primera alternativa, es decir, al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro del valor:

La corrección del error deberá atender a las acciones detalladas en dicha alternativa en el momento en que se encuentra disponible la información, para lo cual el error se corrige ajustando las cuentas correspondientes del activo y afectando la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de conformidad con lo señalado en el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

De igual forma, será necesario calcular la depreciación según la Norma de propiedades, planta y equipo, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores afectarán la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Así mismo, el Municipio debe 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 numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

2. Propiedades, planta y equipo medidos de acuerdo con la segunda alternativa, es decir, al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado, determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición:

Para llevar a cabo la corrección de la información contable bajo esta alternativa, es necesario que los avalúos sean aplicables a 1º de enero de 2018, por lo cual la diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo, así como la baja en cuentas de la depreciación acumulada a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, al cual se corrige el error, 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 la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Adicionalmente, será necesario calcular la depreciación según la Norma de propiedades, planta y equipo, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores afectarán la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Igualmente, el Municipio deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la Norma de corrección de errores.

3. Propiedades, planta y equipo medidos de acuerdo con la tercera alternativa, es decir, al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo.

Para efectuar la corrección de la información contable bajo esta alternativa, es necesario que el valor actualizado de un periodo anterior sea comparable con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elementos si se hubieran aplicado los criterios del Marco Normativo a 1º de enero de 2018, por lo cual la diferencia entre el valor determinado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo, así como la baja en cuentas de la depreciación acumulada a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, al cual se corrige el error, 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 la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Así mismo, será necesario calcular la depreciación según la Norma de propiedades, planta y equipo, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores afectarán la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

De igual forma, el Municipio deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, procederá a efectuar la reexpresión de los estados financieros, de

conformidad con lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Por otra parte, con respecto a que aun cuando se reconozca el bien, este estaría totalmente depreciado, es preciso señalar que, conforme a la Norma de propiedades, planta y equipo, 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, que se estima atendiendo a la experiencia de la entidad con activos similares.

Con el fin de determinar la vida útil, se tienen en cuenta, entre otros, factores como el uso previsto, el desgaste físico esperado, la obsolescencia técnica o comercial y los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo.

Cabe agregar que la estimación de la vida útil, al igual que el valor residual y el método de depreciación deberán ser 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.

CONCEPTO No. 20221100019131 DEL 06-04-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los contratos de interventoría.

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° 20220010009662 el 24 de febrero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…)

La norma no especifica cuáles son los honorarios profesionales que forman parte del costo de las propiedades planta y equipo. No obstante, en los contratos de obra pública suscritos por parte del Departamento del Valle es un requisito obligatorio la contratación de la interventoría.

Así las cosas, con el fin de registrar de manera correcta los contratos de interventoría suscritos por el Departamento del Valle del Cauca necesarios para la ejecución de obras públicas, elevo consulta ante esta entidad como autoridad contable nacional, para que comedidamente se sirva indicar:

1. ¿Los contratos de interventoría se enmarcan dentro del concepto los honorarios profesionales que deben reconocerse en la medición inicial de las propiedades, planta y equipo, de acuerdo a lo consagrado en la Resolución 218 de 2020?
2. ¿Cuál es la dinámica contable para registrar contablemente los giros realizado por el Departamento del Valle del Cauca en la contratación de la interventoría para la ejecución de obras públicas?”

La doctora Leydi Fernando Murillo Ocoró, profesional de la Subdirección de Contaduría de la Gobernación del Valle del Cauca, mediante conversación telefónica aclara que para el caso particular de la consulta, las obras públicas contratadas se clasifican en la categoría de propiedades, planta y equipo.

CONSIDERACIONES

El artículo 83 de la Ley 1474 de 2011, “por la cual se dictan normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública, indica:

“ARTÍCULO 83. SUPERVISIÓN E INTERVENTORÍA CONTRACTUAL. Con el fin de proteger la moralidad administrativa, de prevenir la ocurrencia de actos de corrupción y de tutelar la transparencia de la actividad contractual, las entidades públicas están obligadas a vigilar permanentemente la correcta ejecución del objeto contratado a través de un supervisor o un interventor, según corresponda.

(...)

La interventoría consistirá en el seguimiento técnico que sobre el cumplimiento del contrato realice una persona natural o jurídica contratada para tal fin por la Entidad Estatal, cuando el seguimiento del contrato suponga conocimiento especializado en la materia, o cuando la complejidad o la extensión del mismo lo justifiquen. No obstante, lo anterior cuando la entidad lo encuentre justificado y acorde a la naturaleza del contrato principal, podrá contratar el seguimiento administrativo, técnico, financiero, contable, jurídico del objeto o contrato dentro de la interventoría.

(...)

El contrato de Interventoría será supervisado directamente por la entidad estatal.

(...)”

Los numerales 10.1. y 10.2. de la Norma de propiedades, planta y equipo, contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, indican lo siguiente:

“10.1. Reconocimiento

(...)

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva 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.

10.2. Medición inicial

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, lo siguiente: el precio de adquisición; los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo; los costos de preparación del lugar para su ubicación física; los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior; los costos de instalación y montaje; los costos de comprobación del adecuado funcionamiento del activo originados después de deducir el valor neto de la venta de los elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (por ejemplo, las muestras producidas mientras se prueba el equipo); los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Es importante precisar que la Resolución 211 de 2021, la cual debe aplicarse a partir del 01 de enero de 2022, modificó el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Por lo antes señalado, sus inquietudes serán resueltas de conformidad con lo preceptuado por la Resolución 211 de 2021.

Pregunta 1.

La CGN no es competente para indicar si los pagos efectuados a una persona natural o jurídica por ejercer actividades de seguimiento a la correcta ejecución del objeto contratado corresponden a erogaciones por concepto de honorarios profesionales, por lo tanto, desde la perspectiva contable se da respuesta de la siguiente manera:

La Norma de propiedades, planta y equipo indica que en la medición inicial los elementos clasificados en esta categoría se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

En este sentido, con independencia de que los pagos efectuados por interventoría correspondan a erogaciones por concepto de honorarios profesionales, si son necesarios para que la entidad pueda operar el activo de la forma prevista por la administración, dicho desembolso deberá hacer parte del costo del activo clasificado como propiedades, planta y equipo en la medición inicial.

Pregunta 2.

En atención al caso particular, donde las obras públicas contratadas se clasifican como propiedades, planta y equipo, los valores pactados en un contrato de interventoría se deben reconocer de la siguiente manera:

a) Como parte del costo del activo clasificado como propiedades, planta y equipo en la medición inicial, cuando el contrato de interventoría se perfeccione en la etapa de construcción, para lo cual se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Con el pago, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y se acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

b) Como mayor valor del activo, cuando el contrato de interventoría se perfeccione para realizar seguimiento a la ejecución de actividades relacionadas con adiciones y mejoras efectuadas al activo clasificado como propiedades, planta y equipo, para lo cual se debitará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y se acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Con el pago, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y se acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

c) Como un gasto, cuando el contrato de interventoría se perfeccione para realizar seguimiento a la ejecución de actividades relacionadas con mantenimientos y reparaciones efectuadas al activo clasificado como propiedades, planta y equipo, para esto, se debitará la subcuenta 511173-Interventorías, auditorías y evaluaciones de la cuenta 5111-GENERALES y se acreditará la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Con el pago, se debitará la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y se acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20221100019901 DEL 12-04-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable para dar de baja en cuentas bienes muebles que se encuentran en condiciones que no permiten su funcionamiento y que de acuerdo con conceptos emitidos por los mecánicos y técnicos se encuentran totalmente obsoletos.

Doctor
JEISSON ENRIQUE SANABRIA GUARNICA
Secretario General y de Gobierno
Alcaldía Municipal de Murillo
Murillo, 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°20220010011532 del 04 de marzo de 2022 y trasladada por el Departamento Administrativo de la Función Pública, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Por medio de la presente y en atención a la necesidad que tiene el municipio de realizar la actualización de los actos administrativos que regulan: El comité evaluador de bajas, El procedimiento de bajas y Manual de inventarios del Almacén del municipio de Murillo Tolima. Esta actualización tiene como finalidad dar de baja una serie de bienes muebles que se encuentran en condiciones que no permiten el funcionamiento o que su arreglo de acuerdo a los conceptos de los mecánicos y técnicos se encuentran totalmente obsoletos.

Entre los bienes muebles a dar de baja se encuentran:

(...)

En este orden de ideas, acudimos a ustedes para poder realizar el trámite correspondiente y realizar la actualización de los actos administrativos de acuerdo a las exigencias de la ley y de los órganos de control, para descongestionar el parque automotor de vehículos que no prestan ninguna utilidad al municipio.

Por lo tanto, solicitamos a su despacho el proceso de asesoría y capacitación para poder adelantar el trámite de las bajas de la Alcaldía Municipal de Murillo Tolima”.

Al respecto, mediante llamada telefónica a la doctora Isabel Pachón Vallejo, contadora de la Alcaldía Municipal de Murillo-Tolima, aclara que los bienes muebles mencionados en la consulta se encuentran contabilizados en el grupo 16-Propiedades, planta y equipo.

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”.

Respecto a la normativa contable, los numerales 4 y 6 del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señalan:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(..)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos". (Subrayado fuera de texto)

La Norma de propiedades, planta y equipo de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, dispone:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo”. (Subrayado fuera del texto).

El Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del RCP por medio de la Resolución 193 de 2016, expresa:

“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. 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.

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; (...) (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 las inquietudes planteadas en su consulta, se aclara que la CGN no tiene competencia funcional para definir asuntos de carácter administrativo o jurídico del Municipio de Murillo-Tolima.

En línea con lo anterior, con respecto a su inquietud referente a la actualización de los actos administrativos para dar de baja los bienes muebles, esta actividad está bajo la responsabilidad del Municipio.

Ahora bien, al preparar información financiera de propósito general, la entidad debe tener en cuenta las características cualitativas fundamentales que dicha información debe cumplir para que sea útil a sus usuarios, estas son la Relevancia, que expresa que la información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios, y la Representación fiel, que contempla que la información financiera debe representar los hechos económicos en forma completa, neutral y libre de error significativo.

Aunado a lo anterior, 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. Por lo tanto, un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros.

Así las cosas, se precisa que el procedimiento para la desincorporación de una partida que no cumple las condiciones esenciales para mantener su reconocimiento como activo en 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, 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 del mismo.

En consecuencia, el registro contable que deberá efectuar la entidad para dar de baja en cuentas los bienes que no cumplen la definición de activo, es un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 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 debitando la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

De otra parte, es preciso señalar que el Procedimiento para la evaluación del control interno contable establece que las entidades en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el RCP deberán: i) contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, donde se describan las diferentes formas en que la entidad desarrolla las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente; y ii) adelantar las gestiones administrativas para una depuración contable permanente y sostenible para evitar que la información financiera revele situaciones tales como, valores que afecten la situación financiera y no representen

derechos o bienes para la entidad.

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.

CONCEPTO No. 20221100020141 DEL 18-04-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de contratos de consultoría para estudios previos, destinados en la ejecución de obras públicas.

Doctora
YAMILE HERNÁNDEZ CORTÉS
Contadora General
Gobernación del Valle del Cauca
Santiago de Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010010682 el 1 de marzo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“El Artículo 32 de la Ley 80 de 1993 define Contrato de Consultoría de la siguiente forma:

“Son contratos de consultoría los que celebren las entidades estatales referidos a los estudios necesarios para la ejecución de proyectos de inversión, estudios de diagnóstico, prefactibilidad o factibilidad para programas o proyectos específicos, así como a las asesorías técnicas de coordinación, control y supervisión.

Son también contratos de consultoría los que tienen por objeto la interventoría, asesoría, gerencia de obra o de proyectos, dirección, programación y la ejecución de diseños, planos, anteproyectos y proyectos.”

En relación al registro contable de las propiedades, planta y equipo, la Resolución 218 de 2020 en su punto 10.2 denominado Medición inicial señala:

“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 subrayado es nuestro.

Así las cosas, con el fin de registrar de manera correcta los contratos de consultoría suscritos por el Departamento del Valle del Cauca necesarias para la ejecución de obras públicas, elevo consulta ante esta entidad como autoridad contable nacional, para que comedidamente se sirva indicar:

1. ¿Los estudios previos se enmarcan dentro del concepto los honorarios profesionales que deben reconocerse en la medición inicial de las propiedades, planta y equipo, de acuerdo a lo consagrado en la Resolución 218 de 2020?
2. ¿Cómo debe registrar contablemente del Departamento del Valle del Cauca los giros realizados para la elaboración de estudios previos destinados a la ejecución de obras públicas?

En el evento que la respuesta a la pregunta 1 sea afirmativa, se consulta adicionalmente lo siguiente:

3. ¿Cómo debe registrar contablemente el Departamento del Valle del Cauca los giros realizados por concepto de estudios previos para la ejecución de obras públicas que se realizarán en vigencias futuras?
4. ¿Cómo debe registrar contablemente el Departamento del Valle del Cauca los giros realizados por concepto de estudios previos para la ejecución de obras públicas no viables?"

Mediante comunicación el 11 de abril de 2022, la doctora Leydi Fernanda Murillo Ocoró, profesional de la Subdirección de Contaduría de la Gobernación del Valle del Cauca, aclara que los estudios previos referenciados en la consulta corresponden a obras públicas que una vez ejecutadas se clasificarán como propiedades, planta y equipo.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificado por la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o

servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

57. Los activos de una entidad proceden de transacciones u otros sucesos pasados. 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”.

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades.”
(Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificadas por la Resolución 211 de 2021, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS.

(...)

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." (Subrayado fuera del texto)

Pregunta 1

Con respecto a su primera inquietud, es preciso señalar que la CGN no es competente para indicar si las erogaciones por concepto de estudios previos corresponde al concepto de honorarios profesionales, por lo tanto, desde la perspectiva contable la Norma de propiedades, planta y equipo indica que en la medición inicial los elementos clasificados en esta categoría se medirán por el costo, el cual comprende, entre otros, los honorarios profesionales; así como todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

En este sentido, con independencia de que las erogaciones por concepto de estudios previos correspondan a honorarios profesionales, si son necesarios para que la entidad pueda operar el activo de la forma prevista por la administración, dicho desembolso deberá hacer parte del costo del activo clasificado como propiedades, planta y equipo en la medición inicial.

Pregunta 2, 3 y 4

Para atender a sus inquietudes, es preciso manifestar 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. Dado que los activos proceden de transacciones u otros sucesos ocurridos en el pasado, derivado normalmente de la compra o producción, las operaciones que se espera ocurran en el futuro, así como la intención de comprar o producir un activo, no dan lugar por sí mismas al reconocimiento de activos.

Ahora bien, de conformidad con la Normas de propiedades, planta y equipo, estos elementos se miden por el costo, el cual comprende, entre otros, el precio de adquisición; aranceles de importación e impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición; los honorarios profesionales; los costos de beneficios a los empleados que procedan directamente de la construcción o adquisición del elemento; y en general 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.

Por lo anterior, para determinar el tratamiento contable de los contratos de consultoría para estudios previos que referencia en su consulta, es necesario identificar si estos cumplen con la definición de activo, es decir, si es un recurso controlado, que resulta de un evento pasado y del que se espera generar beneficios económicos o potencial de servicios, e igualmente si los mismos corresponden a 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.

Por lo tanto, si se determina con toda certeza que, una vez recibido el producto del contrato de consultoría para estudios previos se va a efectuar la construcción o adquisición de un activo, el

reconocimiento del mismo atenderá a lo señalado en la Norma propiedades, planta y equipo. Si, por el contrario, no se cuenta con la certeza de que se construya o adquiera el activo, en tanto exista incertidumbre frente a su construcción o adquisición, la obligación afectará el resultado del periodo.

Teniendo en cuenta lo anterior, el reconocimiento de los contratos de consultoría para estudios previos se efectuará de la siguiente manera:

a) Como parte del costo del activo clasificado como propiedades, planta y equipo en la medición inicial, es decir, cuando los estudios previos se consideren necesarios para la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración, para lo cual se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Con el pago, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y se acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

b) Como un gasto, cuando no existe certeza de que los estudios se consideren necesarios para la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración, para lo cual se debitará la subcuenta 511132-Diseños y estudios de la cuenta 5111-GENERALES y se acreditará la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Con el pago, se debitará la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y se acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20221100026571 DEL 04-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Valor de la contraprestación recibida para la baja en cuentas de bienes. Ajustes en el valor en libros por diferencias en la conciliación entre almacén y contabilidad.

Doctora
 BLANCA LUCILA SÁNCHEZ ARIAS
 Profesional Universitario
 Contraloría General del 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° 20220010013812 del 16 de marzo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

En desarrollo de las actividades de control fiscal de la Contraloría General del Risaralda, se pretender aclarar el tratamiento contable de la baja de bienes de propiedades, planta y equipo, para lo cual expone el siguiente caso:

“En una entidad de gobierno se presentan ajustes por diferencias entre Almacén y Contabilidad, (163503 muebles, enseres y equipos de oficina) esto debido a un menor valor registrado en la base de datos del almacén.

En las verificaciones efectuadas se ha encontrado que la diferencia o el resultado del proceso conciliatorio anterior, se registra directamente en la cuenta auxiliar 589090 otros gastos diversos, más no en la cuenta auxiliar 589019 pérdida por baja en cuentas de activos no financieros”.

Razón por la cual realiza las siguientes preguntas:

“¿Cuál es el valor neto obtenido por la disposición del activo?, es decir puede ser el valor neto de realización?

¿Es correcto realizar ajustes globales por diferencias entre Almacén y Contabilidad sin afectar o revisar la depreciación y el deterioro registrado contablemente respecto a esos elementos?

¿Los ajustes por diferencias entre Almacén y Contabilidad se tratan contablemente como baja en cuentas o se tratan como una corrección de errores?”.

CONSIDERACIONES

El numeral 6.3.5. Bases de medición de activos del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 211 de 2021, define:

“6.3.5.7. Valor neto de realización

117. 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”.

La Norma de propiedades, planta y equipo contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“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 pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo”. (Subrayado fuera de texto)

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 Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, 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 Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 193 de 2016, señala:

“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.

(...)

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.

(...)

3.2.9. 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.

(...)

3.2.11. 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:

Preguntas 1 y 2: ¿Cuál es el valor neto obtenido por la disposición del activo?, es decir, ¿puede ser el valor neto de realización?

El Marco Conceptual define el valor neto de realización como 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. Este valor corresponde a una base de medición que se utiliza para la medir posteriormente aquellos activos clasificados como inventarios destinados a la venta en condiciones de mercado.

Por su parte, la Norma de propiedades, planta y equipo establece que se dará de baja en cuentas este tipo de activos, entre otros motivos, cuando se pierda el control sobre el elemento o no se espere obtener potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su enajenación. Para tal efecto, se reconocerá como gasto o ingreso en el resultado del periodo la pérdida o ganancia obtenida entre la diferencia del valor en libros del bien, es decir el valor del activo menos depreciación menos deterioro, si lo hubiere; y el valor de la contraprestación recibida, si la hay. Esta diferencia se reconocerá como ganancia o pérdida en el resultado del periodo en las subcuentas 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Así las cosas, el valor en libros es parte fundamental junto con el valor de la contraprestación (valor neto obtenido) para identificar la pérdida o ganancia en la disposición del activo, pero el valor neto obtenido no corresponde al valor neto de realización, el cual es una base de medición utilizada para los activos clasificados como inventarios.

Preguntas 3 y 4: ¿Se pueden realizar ajustes globales por diferencias entre almacén y contabilidad sin afectar o revisar la depreciación y el deterioro registrados contablemente respecto a esos elementos?

¿Los ajustes por diferencias entre almacén y contabilidad se tratan contablemente como baja en cuentas o se tratan como una corrección de errores?

En cuanto al proceso de conciliación entre la dependencia almacén y el área de contabilidad, el numeral 3.2.3. Sistema documental del Procedimiento transversal para la evaluación del control interno contable señala que la información resultante debe ser verificable, con el fin de acreditar y confirmar la procedencia y magnitud de la información financiera de la entidad en las fases correspondientes al reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

Lo anterior, incluye los ajustes contables originados en la comparación del valor en libros del activo y las cifras y datos resultantes de la gestión administrativa de la dependencia asignada por el representante legal de la entidad, de conformidad con el numeral 3.2.9. Coordinación entre las diferentes dependencias del mismo Procedimiento, de forma que la información financiera cumpla las características fundamentales de Relevancia y Representación fiel.

Asimismo, el numeral 3.2.15. Depuración contable permanente y sostenible del Procedimiento citado indica que se deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, cuando la información financiera no refleje la realidad económica de la entidad. Para ello, la entidad deberá depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

Además, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores define que los errores corresponden a omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad para el periodo actual o para uno o más periodos anteriores, derivado de un fallo al momento de preparar y presentar los estados financieros, que pueden ocurrir, entre otras fuentes, por errores en cálculos aritméticos, aplicación errónea de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos económicos y los fraudes. Para efectos de presentación, si el error es clasificado como material se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. De lo contrario, esto es, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas contables a los estados financieros.

Por consiguiente, la entidad deberá evaluar en cuál de los siguientes dos escenarios se encuentra cada bien para el cual realizó los ajustes:

I. Aquellos bienes para los que se determina que los ajustes fueron consecuencia de pérdida de control o la ausencia de potencial de servicio o beneficios económicos futuros, en el periodo actual, se deben dar de baja en cuentas debitando las subcuentas correspondientes a la clasificación del activo de las cuentas 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta y cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO en la que se tenga reconocido el bien. La diferencia resultante deberá registrarse en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

II. Aquellos bienes para los que se determina que la procedencia del ajuste corresponde a un error, conforme se definió anteriormente, se realizará la corrección de la siguiente manera:

- Los errores del periodo corriente se corregirán en las partidas afectadas por el equívoco antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.
- Los errores de periodos anteriores se corregirán en las partidas del activo afectadas por el equívoco y cualquier diferencia resultante se reconocerá en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109- RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ahora bien, en ninguno de los casos es pertinente realizar ajustes globales por diferencias entre las dependencias de almacén y contabilidad, dado que, en atención al numeral 2.3.11. Individualización de bienes, derechos y obligaciones del Procedimiento mencionado, se deben identificar los bienes objeto de ajuste y afectar específicamente el valor en libros de cada uno de ellos, lo que incluye tanto el costo como la depreciación acumulada y el deterioro de valor acumulado.

CONCEPTO No. 20221100031271 DEL 16-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Actualización del valor de los bienes inmuebles, con posterioridad a su reconocimiento contable.

Doctor
 ASMED VALENCIA VELÁSQUEZ
 Líder de Auditoría
 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° 20220010016412 del 1 de abril de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“La Contraloría General de la República, como máximo órgano de control fiscal por mandato constitucional, tal como lo establece el artículo 267 de la Constitución Política de Colombia, modificado por el artículo 1 del Acto Legislativo 04 de 2019, es el encargado de ejercer la vigilancia y control al manejo de los recursos públicos; por ello, en procura de ejercer esta función constitucional.

En desarrollo de la Auditoría Financiera que se adelanta al Consejo Superior de la Judicatura - Dirección Seccional de Administración Judicial de Popayán -Vigencia 2021, se está realizando el análisis y verificación de la Propiedad Planta y Equipo, cuenta contable terrenos, encontrando para el caso del departamento del Cauca, que la entidad realizó su última actualización de los avalúos hechos por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi – IGAC en el año 2013, de los inmuebles de su propiedad.

Sin embargo, según oficio con radicado No. 2607DTCAU-2022-0002508-EE-001, de fecha 29 de marzo de 2022, el Instituto Geográfico Agustín Codazzi – IGAC, relacionó con vigencia 01-01-2022, la información que contiene el certificado catastral de los terrenos los cuales presentan en algunos terrenos, un valor catastral diferente a los valores reportados por el Consejo Superior de la Judicatura - Dirección Seccional de Administración Judicial de Popayán -Vigencia 2021.

Al indagar al ente auditado sobre estos valores de los avalúos se nos informa que en virtud del concepto emitido por la Contaduría General de la Nación (CGN) radicado CGN No. 201620000210171 de fecha 04-08-2016, en las conclusiones su numeral 3 dice:

“¿Si la entidad opta por definir el valor inicial de los inmuebles por avalúo técnico, en el Nuevo Marco Normativo, cada cuanto se deben actualizar dichos avalúos?”

Una vez determinado el valor a la fecha de transición, que será el nuevo costo del bien determinado conforme a alguna de las alternativas señalado en el numeral 1.1.9. del Instructivo 002 del 2015, en el futuro no se realizarán nuevos avalúos para efectos de actualizar el costo del bien. No obstante, la entidad en aplicación de la Norma de deterioro del valor de los activos, deberá evaluar si existen indicios de deterioro al final de cada periodo y proceder de conformidad”.

Por tanto, este despacho les solicita de manera comedida, se sirvan informar con fundamento en el concepto antes mencionado, si la entidad pública no estará obligada a realizar actualizaciones de avalúos de los inmuebles. En caso contrario se le solicita a la CGN, explique si la obligación de actualizar persiste su periodicidad y se allegue el criterio que sustente esta respuesta”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificadas por la Resolución 211 de 2021, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

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.”

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

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.

(...)

20. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

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.

(...)”. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con la Norma de propiedades, planta y equipo, la medición posterior de estos elementos se efectúa al costo menos la depreciación acumulada y menos el deterioro acumulado, lo cual no contempla la actualización de su valor con posterioridad a su reconocimiento en los estados financieros.

Por lo tanto, los avalúos que se efectúen con posterioridad al reconocimiento de un elemento de propiedades, planta y equipo, se utilizarán únicamente para la comprobación del deterioro del valor, con el fin de estimar el valor recuperable o el valor del servicio recuperable, previa evaluación de la existencia de indicios de deterioro. Lo anterior, de conformidad con las normas de Deterioro del Valor de los Activos Generadores de Efectivo o de Deterioro del Valor de los Activos no Generadores de Efectivo.

CONCEPTO No. 20221100031471 DEL 16-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades planta y equipo
	SUBTEMA	Determinación de las vidas útiles de los activos de propiedad planta y equipo

Señora

YULY ALEXANDRA OSORIO

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010017392 del 7 de abril de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(...) solicito amablemente, información respecto a la normatividad vigencia 2021-2022, respecto a los años de vida útil de los activos depreciables de la normatividad para entidades de gobierno”.

CONSIDERACIONES

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, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificadas según la Resolución 211 de 2021, establece:

“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”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con la Norma de propiedades planta y equipo de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, 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, así que es la entidad la encargada de evaluar el tiempo que espera utilizar los bienes clasificados como propiedades, planta y equipo, y definir su vida útil.

Para determinar la vida útil, la entidad deberá tener en cuenta 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, factores que también pueden variar de un activo a otro.

CONCEPTO No. 20221100042191 DEL 06-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Mantenimiento en activos que ya cumplieron su vida útil

Señor
JORGE IVÁN MIRANDA NARANJO
Flandes, 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° 20221100019852 del 26 de abril de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

Un municipio posee 10 vehículos cuya vida útil es de 5 a 15 años, y de los cuales el 60% ya cumplió su vida útil. Al respecto se consulta lo siguiente:

¿Se pueden realizar contratos de mantenimiento para los vehículos que cumplieron su vida útil? Si no se pueden hacer dichos contratos ¿qué se debe hacer?
¿Cuáles son los delitos en los cuales se estaría incurriendo?
Si se puede hacer dichos contratos ¿cuál sería el fundamento para ello?

CONSIDERACIONES

El numeral 6.1.1. Activos del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, establece:

“53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Norma de propiedades planta y equipo de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 211 de 2021, indica lo siguiente:

“1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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. (...).

(...)

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)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye:

Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y por los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, que establecen que a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, se aclara que la CGN no tiene competencia para determinar si se pueden realizar contratos de mantenimiento para los vehículos que cumplieron su vida útil, así como tampoco tiene competencia para decir cuáles serían los delitos en los cuales se estaría incurriendo en caso de que el municipio lleve a cabo estos contratos.

Por otro lado, el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define los activos como aquellos recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno definen las propiedades, planta y equipo como aquellos activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos.

Cuando la entidad determina que la vida útil de una propiedad, planta y equipo ha terminado implica que ya no espera utilizar más el activo de forma que no se obtendrá potencial de servicio o no se generarán beneficios económicos futuros.

Sin embargo, es importante resaltar que la Norma de propiedades, planta y equipo establece que el valor residual, la vida útil y el método de depreciación asignados a los bienes 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 evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentren generando beneficios económicos o un potencial de servicios para la entidad.

La anterior revisión debe realizarse al total de bienes y efectuar las modificaciones de la vida útil, valor residual o método de depreciación cuando a ello haya lugar. De existir casos en los 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 y, por lo tanto, deberá corregir el error aplicando lo establecido en el numeral 4.3. Correcciones de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Por lo anterior, si el municipio ha determinado que los bienes totalmente depreciados seguirán en uso, deberá ajustar el valor residual, la vida útil y el método de depreciación para reflejar que aún generan beneficios económicos o existe potencial de servicio, dando cumplimiento a la definición de activo del bien; y por lo tanto, es posible realizar mantenimiento de manera que conserven su capacidad normal de uso, o una adición o mejora del bien teniendo en cuenta que en este último caso se aumenta la vida útil del activo.

CONCEPTO No. 20221100044331 DEL 14-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Clasificación de bienes que requieren mantenimiento en las cuentas de propiedades, planta y equipo en mantenimiento o propiedades, planta y equipo no explotados.

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° 20220010024142 del 23 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Considerando el Hallazgo No. 1 del Informe Final de Auditoría Financiera Vigencia 2021 realizado por la Contraloría General de la República a la Fuerza Aérea Colombiana, relacionado con el reconocimiento de aeronaves en mantenimiento (anexo) en virtud del cual emite opinión contable negativa y el no fenecimiento de la cuenta fiscal, con toda atención me permito solicitar su colaboración con la realización de una mesa de trabajo al respecto conforme al marco normativo contable”.

Adicionalmente, se transcribe un fragmento del Informe Final de Auditoría Financiera Vigencia 2021 – Fuerza Aérea Colombiana, emitido por la Contraloría General de la República mediante Oficio remisorio 2022EE0081779 del 12 de mayo de 2022 y en el cual resaltan el hallazgo No. 1 – Aeronaves en tierra (D):

“De la lectura de la tabla anterior, se observa que hay aeronaves que, al cierre de la vigencia 2021, o bien no estaban prestando servicio entre uno (1) y nueve (9) años, o bien su última parada por mantenimiento había concluido entre seis (6) y ochenta y nueve meses (89), por lo que a 31 de diciembre de 2021 no reunían las condiciones para ser clasificadas como Propiedades, Planta y Equipo en Mantenimiento.

Las situaciones descritas se originan por debilidades en la aplicación de los procedimientos de control interno contable, relacionados con los numerales: 3.2.9.1. Responsabilidad de quienes ejecutan procesos diferentes al contable, 3.2.9.2. Visión sistémica de la contabilidad y compromiso

institucional, 3.2.10. Registro de la totalidad de las operaciones, 3.2.14. Análisis, verificación y conciliación de información y 3.2.16. Cierre contable, de la Resolución 193 de 2016 de la CGN. Lo que generó la sobrevaloración de la cuenta contable 1636 - Propiedades, Planta y Equipo en Mantenimiento en cuantía de \$311.704.334.650, con el correspondiente efecto en la cuenta 1637 - Propiedades, Planta y Equipo no explotados”.

Ante lo cual, la entidad mediante oficio número FAC-S-2022-011906-CE, fechado el 02 de mayo de 2022 da respuesta a la observación de los siguientes términos:

“Análisis de la respuesta

La Entidad en su respuesta indica que, entre otros aspectos, durante la auditoria se revisaron las últimas fases de mantenimiento concluidas a las aeronaves que se relacionan en la tabla 13 del documento, por lo cual en el documento en Excel que se anexa se relacionan los trabajos que se han venido adelantando a las aeronaves desde que iniciaron sus trabajos de mantenimiento programado o imprevisto.

Una vez revisado el archivo de Excel que anexa la Entidad en su respuesta, se observan que un número significativo de los trabajos de mantenimiento en las aeronaves no se han podido llevar a cabo por que la Entidad: i) no cuenta con los recursos para realizarlos, ii) no cuenta con el personal técnico capacitado para tal fin, iii) los repuestos necesarios para llevar a cabo el mantenimiento son de difícil obtención o iv) por que no se han podido adquirir (en especial aquellos que deben ser obtenidos a través de la casa fabricante).

Igualmente, se observan aeronaves que se encuentran en la cuenta de mantenimiento desde hace más de cuatro (4) años porque no tienen motor, así como mantenimientos que dependen de contrataciones que aún no se han llevado a cabo.

Por lo anterior, muchos de los trabajos de mantenimiento que la FAC puede realizar están limitados a labores de preservación, las cuales son periódicas y no abarcan la totalidad del tiempo que la aeronave lleva en la cuenta contable 1636 - Propiedades, Planta y Equipo en Mantenimiento”. (Subrayado fuera de texto)

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 211 de 2021, define:

“4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado.

25. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera de propósito general; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que esta se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Una descripción neutral se apoya en la prudencia, la cual se ejerce cuando se actúa con cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. Esto contribuye a que los elementos de los estados financieros no estén sobrestimados ni subestimados y, en consecuencia, la información financiera de propósito general no induzca a decisiones sesgadas.

(...)

4.2.3. Comprensibilidad

34. La comprensibilidad significa que la información está clasificada, caracterizada y presentada de forma clara y concisa". (Subrayado 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, señala:

“3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.9. Coordinación entre las diferentes dependencias

La visión sistémica de la contabilidad exige responsabilidad por parte de quienes ejecutan procesos diferentes al contable, lo cual requiere de un compromiso institucional liderado por quienes representan legalmente a las entidades.

3.2.9.1. Responsabilidad de quienes ejecutan procesos diferentes al contable

El proceso contable de la entidad está interrelacionado con los demás procesos que se llevan a cabo, por lo cual, en virtud de la característica recursiva que tienen todos los sistemas y en aras de lograr la sinergia que permita alcanzar los objetivos específicos y organizacionales, todas las áreas de la entidad que se relacionen con el proceso contable como proveedores de información tienen el compromiso de suministrar los datos que se requieran, de manera oportuna y con las características necesarias, de modo que estos insumos sean procesados adecuadamente.

3.2.9.2. Visión sistémica de la contabilidad y compromiso institucional

La información que se produce en las diferentes dependencias es la base para reconocer contablemente los hechos económicos; por lo tanto, las entidades deberán garantizar que la información fluya adecuadamente y se logre oportunidad y calidad en los registros. Es preciso señalar que las bases de datos administradas por las diferentes áreas de la entidad se asimilan a los auxiliares de las cuentas y subcuentas que conforman los estados contables, por lo que, en aras de la eficiencia

operativa de las entidades, no podrá exigirse que el detalle de la información que administre una determinada dependencia se encuentre registrado en la contabilidad.

La presentación oportuna y con las características requeridas por las diferentes áreas que procesan información deberá ser una política en la que se evidencie un compromiso institucional.

(...)

3.2.16. Cierre contable

Las entidades deberán adelantar todas las acciones de orden administrativo necesarias para efectuar un cierre integral de la información producida en todas las áreas que generan hechos económicos, tales como cierre de compras, ventas, tesorería y presupuesto; recibo a satisfacción de bienes y servicios; reconocimiento de derechos; elaboración de inventario de bienes; legalización de cajas menores, viáticos y gastos de viaje; anticipos a contratistas y proveedores; conciliaciones; verificación de operaciones recíprocas; y ajustes por deterioro, depreciaciones, amortizaciones, agotamiento o provisiones, entre otros aspectos”. (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 actualizado mediante la Resoluciones 079 y 081 de 2021, se describe la cuenta 1636-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO, así: “Representa el valor de las propiedades, planta y equipo que se encuentran en mantenimiento preventivo o correctivo específico”. (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el Catálogo General de Cuentas (CGC) citado anteriormente, 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)

La Doctrina Contable Pública del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, mediante el Concepto N° 20172000035671 del 04 de septiembre de 2017, concluye lo siguiente sobre Reconocimiento contable de bienes retirados del servicio:

“Como consecuencia de lo anterior, dependiendo de las causas que originan el retiro del servicio, la entidad puede reconocerlos en las cuentas: a) 1636 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO, si es que el retiro se hace para realizarles mantenimientos preventivos o correctivos y, b) en la cuenta 1637 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, si se trata de bienes muebles que están en condiciones de prestar servicios futuros, si por características o circunstancias especiales se decide que no serán objeto de uso o explotación”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, expresa que la información financiera debe cumplir con la característica fundamental de Representación fiel, cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo, y con la característica de mejora de Compresibilidad en cuanto la información esté clasificada, caracterizada y presentada de forma clara y concisa.

El Procedimiento para la evaluación del control interno contable determina que la responsabilidad del proceso contable debe ser un compromiso institucional asumido por todas las áreas que tengan incidencia en la producción de información financiera, esto con el fin de generar un flujo oportuno y de calidad en los datos necesarios para la elaboración de los estados financieros, lo cual incluye, el proceso de cierre integral de la información producida en todas las áreas que generan hechos económicos.

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) describe la cuenta 1636-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO como la cuenta donde se clasifican los bienes que se encuentran en mantenimiento preventivo o correctivo específico. Esto requiere que se esté aplicando un programa de reparaciones y mantenimiento definido en cuanto a recursos, tiempos, actividades y labores necesarias para la puesta en funcionamiento en las condiciones que espera la administración.

Adicionalmente, el mismo CGC define que se clasifican en la cuenta 1637 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS aquellos bienes que, por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de sus actividades. Lo anterior, con independencia de que se encuentren en condiciones de prestar servicios futuros o estén pendientes de que se les efectúe el mantenimiento requerido para ser usados o explotados.

Por lo anterior, y en atención a su consulta y al detalle de la información allegada para efectuar el análisis del caso, el tratamiento contable que ha venido aplicando el Ministerio con base en el concepto N° 20172000035671 del 04 de septiembre de 2017 se mantiene hasta la emisión de este concepto, en el cual se define el siguiente tratamiento contable:

Los bienes sobre los que exista una expectativa de mantenimiento que no se pueda llevar a cabo porque no hay recursos suficientes, no hay personal técnico capacitado o no se encuentran los repuestos para llevar a cabo el mantenimiento o reparación, se reclasificarán a la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS. Lo anterior, por cuanto corresponde a bienes que por circunstancias especiales no pueden ser objeto de uso o explotación en desarrollo de sus actividades.

Ahora bien, los bienes sobre los que se encuentren ejecutando programas de mantenimiento y sobre los que no exista incertidumbre sobre la disponibilidad de los recursos necesarios para adelantar dicho programa, se mantendrán clasificados en la cuenta 1636-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO.

Por medio de este concepto se deja sin vigencia el literal b) de la conclusión del Concepto N° 20172000035671 del 04 de septiembre de 2017, la cual señala: “Como consecuencia de lo anterior, dependiendo de las causas que originan el retiro del servicio, la entidad puede reconocerlos en las

cuentas: a) 1636 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO, si es que el retiro se hace para realizarles mantenimientos preventivos o correctivos y, b) en la cuenta 1637 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, si se trata de bienes muebles que están en condiciones de prestar servicios futuros, si por características o circunstancias especiales se decide que no serán objeto de uso o explotación". (Subrayado fuera de texto)

CONCEPTO No. 20221100045201 DEL 14-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Propiedades, planta y equipo Activos intangibles Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de la entrega de activos de la entidad concedente a la entidad titular, cuando el concesionario suministra el valor de mercado o costo de reposición.

Doctora

NELCY JENITH MALDONADO BALLEEN

Coordinadora Grupo Interno de Trabajo GIT- Administrativo y Financiero

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° 20220010021212 del 03 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…)

Para el caso del modo de transporte portuario, la Agencia realiza dicho reconocimiento de acuerdo con la información remitida por los Concesionarios en el formato “Informe de Inversión del Capital Privado en Bienes de Uso Público del Modo Portuario según el Marco Normativo para Entidades de Gobierno”, reportando la inversión realizada en el periodo como infraestructura en construcción y en servicio, Propiedades, planta y equipo e intangibles en concesión.

Una vez que termina el acuerdo de concesión, para realizar la reversión de los activos al Instituto Nacional de Vías (INVIAS), el concesionario, realiza avalúo comercial el cual es elevado a escritura pública, conforme lo indicado en el Acta No. 01 “POR MEDIO DE LA CUAL EL INSTITUTO NACIONAL DE VIAS - INVIAS – Y EL INSTITUTO NACIONAL DE CONCESIONES – INCO – ACUERDAN EL PROCEDIMIENTO PARA REALIZAR LAS REVERSIONES PORTUARIAS”

(…)

A continuación, se ejemplifica y el caso de la sociedad Portuario Rio Córdoba

Saldo contable registrado en la Agencia a 31-12-2021:

DESCRIPCIÓN	SOCIEDAD PORTUARIA	RIO	SALDO A 31-12-2021
Otra maquinaria y equipo	SOCIEDAD PORTUARIA	RIO	16.398.123.997,00
	CORDOBA S A		
Red marítima	SOCIEDAD PORTUARIA	RIO	371.235.652,00
	CORDOBA S A		
Total	SOCIEDAD PORTUARIA	RIO	16.769.359.649,00
	CORDOBA S A		

Valor de la inversión reportada por el concesionario:

2. INVERSIÓN DEL PERIODO :			
CONCEPTO DE LA INVERSIÓN	VALORES EN PESOS COLOMBIANOS (COP)		
	Inversión acumulada al anterior reporte (1)	Inversión en el Periodo Reportado (2)	Inversión acumulada (3) = (1) + (2)
1. INFRAESTRUCTURA EN SERVICIO (1.1+1.2)	\$ 371.235.652,00	\$ -	\$ 371.235.652,00
1.1. Construcciones	\$ 371.235.652,00		\$ 371.235.652,00
1.2. Inmuebles por destinación			\$ -
2. INFRAESTRUCTURA EN CONSTRUCCIÓN			\$ -
3. PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPOS	\$ 16.398.123.997,00		\$ 16.398.123.997,00
4. DRAGADOS			\$ -
5. SISTEMAS			\$ -
TOTAL INVERSIÓN (1+2+3+4+5)	\$ 16.769.359.649,00	\$ -	\$ 16.769.359.649,00

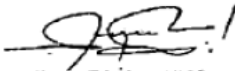
El saldo en libros es igual al valor de la inversión, en razón al plan de trabajo suscrito con la CGN para dar aplicación a la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente hasta 31-12-2024, en el cual se contempla la definición de las vidas útiles.


Valor del avalúo comercial:

LONJA
CONTA DE PROPIEDAD RAIZ DE SANTA MARTA V. DEL MAGDALENA

RESUMEN DE LOS AVALUOS REALIZADOS			
IDENTIFICACION ACTIVO	FECHA VALORACION	DESCRIPCION DE LOS BIENES	VALOR \$
ACTIVO FUD No. 1100000001	31/10/2019	LOSA DE CONCRETO DEL MUELLE SOCIEDAD PORTUARIA RIO CORCOBA	\$ 3.804.002.956
ACTIVO FUD No. 1900000019	31/10/2019	BANDA TRANSPORTADORA B03 x 900	\$ 2.207.278.780
		Parte ubicada en zona de uso Público	\$ 1.126.324.561
ACTIVO FUD No. 1900000020	31/10/2019	BANDA TRANSPORTADORA B04 x 100	\$ 344.008.813
ACTIVO FUD No. 1900000021	31/10/2019	BANDA TRANSPORTADORA B05 x 20	\$ 151.768.594
ACTIVO FUD No. 1900000022	31/10/2019	CHUTE TELESCOPICO MARCA FAM	\$ 7.059.382.072
ACTIVO FUD No. 1900000045	31/10/2019	SUBESTACION 4	\$ 134.905.417
ACTIVO FUD No. 1900000046	31/10/2019	SUBESTACION 5	\$ 134.079.324
ACTIVO FUD No. 1900000100	31/10/2019	CONJUNTO MOTRIZ BC-03 COM BANDO	
		Ubicado en zona de uso Privado	\$ 389.786.047
ACTIVO FUD No. 1900000101	31/10/2019	CONJUNTO MOTRIZ BC-04 COM BANDO	\$ 69.580.148
ACTIVO FUD No. 1900000102	31/10/2019	CONJUNTO MOTRIZ BC-05 COM BANDO	\$ 59.064.584
ACTIVO FUD No. 3700000005	31/10/2019	MUELLE PEQUEÑO PARA LANCHAS	\$ 45.638.574
		CARRETE PARA SUMINISTRO DE COMBUSTIBLES	\$ 1.483.564
VALOR TOTAL ESTIMADO DE LOS BIENES AVALUADOS			\$ 14.050.966.826

SON: CATORCE MIL CINCUENTA MILLONES NOVECIENTOS SESENTA Y SEIS MIL OCHOCIENTOS TRENTA Y SEIS PESOS.


 ENRIQUE ROCA NAVARRO
 Perito Avaluador
 R.N.A. 1533


 PEDRO RAMIREZ LOZANO
 Director Ejecutivo

OCTUBRE 31 DE 2019

Teniendo en cuenta que el valor en libros de \$16.769.359.649 dista del valor del avalúo comercial de \$ 14.050.966.826 y que el registro contable indicado en la citada Norma corresponde a una operación recíproca. Se requiere de su acostumbrado concepto, en el sentido indicar el tratamiento contable que debe aplicar la Agencia para realizar la reversión de los activos asociados a los acuerdos de concesión del modo de transporte portuario, a la entidad titular.

1. ¿Debe la Agencia realizar los registros contables por la diferencia de valor presentada entre el avalúo comercial final, presentado por el concesionario y el valor en libros que presentan los activos al finalizar el acuerdo? De ser así, cual es el momento, la Norma aplicable, el registro contable a realizar y la información a revelar.
2. Si la Agencia en aplicación de la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la Entidad Concedente, realiza la reversión al INVIAS por el valor en libros y el INVIAS, en aplicación de esta, registra el valor del avalúo comercial, ¿Cuál es el tratamiento contable que debe realizar la Agencia a la diferencia que presentaría en la operación recíproca?"

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas mediante la Resolución 211 de 2021, establecen:

“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 (...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

15. ACTIVOS INTANGIBLES

(...)

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 (...)

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 (...)

15.4. Baja en cuentas

36. Un activo intangible se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas del activo intangible se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

5. OTRAS NORMAS

1. ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE

(...)

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". (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 al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 602 de 2018, menciona:

“5.2. Deterioro de valor de los activos en concesión y sustitución de activos deteriorados

La entidad concedente registrará los valores relacionados con el deterioro de valor de los bienes de uso público, las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles, en concesión, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 5376-DETERIORO DE BIENES DE USO PÚBLICO - CONCESIONES, la subcuenta 535118-propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o la subcuenta 535711-Activos intangibles en concesión de la cuenta 5357-DETERIORO DE ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1791-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO - CONCESIONES (CR), la subcuenta 169522-Propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o la subcuenta 197611-Activos intangibles en concesión de la cuenta 1976-DETERIORO ACUMULADO DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR).

La estimación del deterioro de valor de los bienes de uso público en concesión atenderá los lineamientos señalados en la Norma de bienes de uso público. Por su parte, la estimación del deterioro de valor de las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles, en concesión, atenderá los lineamientos de la Norma de deterioro de valor de los activos no generadores de efectivo.

(...)

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).

De igual manera, la entidad concedente reclasificará las propiedades, planta y equipo que estaban en concesión con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN. Adicionalmente, reclasificará los valores registrados por concepto de depreciación y deterioro acumulados de los activos reclasificado, con un débito en la subcuenta 168516-Propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o la subcuenta 169522-Propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Así mismo, la entidad concedente reclasificará los activos intangibles que estaban en concesión con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y un crédito en la subcuenta 197012-Activos intangibles en concesión de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES. De igual manera, reclasificará los valores registrados por concepto de amortización y deterioro acumulados de los activos reclasificados con un débito en la subcuenta 197511-Activos intangibles en concesión de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR) o la subcuenta 197611-Activos intangibles en concesión de la cuenta 1976-DETERIORO ACUMULADO DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR) o de la cuenta 1976-DETERIORO ACUMULADO DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR).

(...)

10.3. Entrega de activos de la entidad concedente a la entidad titular

Cuando la entidad concedente deba entregar la infraestructura de transporte que estaba concesionada a la entidad titular, se efectuarán los siguientes registros contables:

10.3.1. Registros en la entidad concedente

10.3.1.1. Cuando los activos se entreguen a la entidad titular con posterioridad al momento en que se reciben del concesionario

Cuando el concesionario entregue los activos a la entidad concedente, esta realizará la reclasificación establecida en el numeral 10.1 del presente Procedimiento.

Posteriormente, la entidad concedente registrará la entrega de los bienes de uso público a la entidad titular con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1785-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO (CR) o de la cuenta 1790-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO (CR) y un crédito en la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO. La diferencia entre el costo del activo y los valores correspondientes a su depreciación y deterioro acumulados se registrará debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Así mismo, la entidad concedente registrará la entrega de propiedades, planta y equipo a la entidad titular debitando en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia entre el costo del activo y los valores correspondientes a su depreciación y deterioro acumulados se registrará debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Adicionalmente, la entidad concedente registrará la entrega de activos intangibles a la entidad titular con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR) o de la cuenta 1976-DETERIORO ACUMULADO DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR) y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES. La diferencia entre el costo del activo y los valores correspondientes a su amortización 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, a entidad concedente registrará la entrega de los bienes de uso público a la entidad titular con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1787-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO - CONCESIONES (CR) o de la cuenta 1791-DETERIORO ACUMULADO DE BIENES DE USO PÚBLICO - CONCESIONES (CR) y un crédito en la subcuenta que identifique el tipo de red de la cuenta 1711-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO - CONCESIONES. La diferencia entre el costo del activo y los valores correspondientes a su

depreciación y deterioro acumulados se registrará debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Así mismo, la entidad concedente registrará la entrega de propiedades, planta y equipo a la entidad titular debitando la subcuenta 168516-Propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) o la subcuenta 169522-Propiedades, planta y equipo en concesión de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN. La diferencia entre el costo del activo y los valores correspondientes a su depreciación y deterioro acumulados se registrará debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Adicionalmente, la entidad concedente registrará la entrega de activos intangibles a la entidad titular con un débito en la subcuenta 197511-Activos intangibles en concesión de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR) o la subcuenta 197611-Activos intangibles en concesión de la cuenta 1976-DETERIORO ACUMULADO DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR) y un crédito en la subcuenta 197012-Activos intangibles en concesión de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES. La diferencia entre el costo del activo y los valores correspondientes a su amortización y deterioro acumulados se registrará debitando la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

10.3.2. Registros en la entidad titular

La entidad titular registrará los activos recibidos de la entidad concedente por su valor de mercado o su costo de reposición, siempre que dichos valores sean suministrados por el concesionario; de lo contrario, los activos se registrarán por el valor en libros que tenían los mismos en la entidad concedente en la fecha de reversión.

La entidad titular registrará los bienes de uso público, las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles recibidos con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1710- BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO o de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y las subcuentas y cuentas que correspondan del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 442807-Bienes recibidos sin contraprestación de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Adicionalmente, la entidad titular reversará los valores que tenía registrados en cuentas de orden por los bienes de uso público, las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles entregados inicialmente a la entidad concedente, debitando la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas y teniendo en cuenta lo indicado por las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco

Normativo para Entidades de Gobierno y el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte, correspondía a la ANI dar aplicación a los lineamientos establecidos en cada una de las normas que le eran aplicables a los tipos de bienes que se encontraban en concesión durante el tiempo que fueron entregados al concesionario.

En relación con sus preguntas, se concluye:

1. ¿Debe la Agencia realizar los registros contables por la diferencia de valor presentada entre el avalúo comercial final, presentado por el concesionario y el valor en libros que presentan los activos al finalizar el acuerdo?

Si la ANI entrega de manera posterior al INVIAS, en calidad de titular, los bienes que recibió con anticipación del concesionario, la ANI aplicará lo estipulado 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, y si a partir de la evaluación realizada se evidencia la pérdida de valor, registrará un deterioro del valor de estos bienes, a fin de reconocer la diferencia que existe entre el valor en libros y el valor presentado en el avalúo comercial que realizó previamente el concesionario. Para ello, la ANI debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5351-DETERIORO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Si la entrega de los bienes al INVIAS se efectúa en el mismo momento en que se reciben del concesionario, la ANI no debe aplicar lo estipulado 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, ni reconocer un deterioro del valor de los activos que estaban en concesión, por cuanto la baja en cuentas de los bienes en concesión se realiza por los valores que ya se encontraban reconocidos en la contabilidad de la entidad.

2. ¿Cuál es el tratamiento contable que debe realizar la ANI a la diferencia que se presentaría en la operación recíproca al realizar la reversión por el valor en libros y el INVIAS registrar los bienes por el valor del avalúo comercial?

En cumplimiento con lo establecido en el numeral 10.3. Entrega de activos de la entidad concedente a la entidad titular del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte, la ANI deberá dar de baja en cuentas los bienes por su valor en libros y reconocer la diferencia en la subcuenta 542307-Bienes entregados sin contraprestación de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Por su parte el INVIAS, dado que el concesionario entrega el avalúo comercial, registrará los bienes por su valor de mercado en las subcuentas y cuentas que correspondan a cada tipo de bien y el ingreso en la subcuenta 442807-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo recibidos de entidades de gobierno de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Adicionalmente, reversará los valores registrados en las cuentas de orden por los bienes inicialmente entregados a la ANI.

Por lo anterior, la diferencia que se presente en la operación recíproca estará sustentada en el cumplimiento de lo indicado en el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte y por lo tanto no implica un registro contable adicional para las entidades.

CONCEPTO No. 20221100052291 DEL 25-07-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Activos intangibles Arrendamientos
	SUBTEMA	Tratamiento contable del contrato marco de arrendamiento operativo COL000397 entre la UNAD y HP FINANCIAL SERVICES (COLOMBIA) LLC.

Doctora
PAULA ANDREA AGUIRRE PÉREZ
Contadora
Universidad Nacional Abierta y a Distancia
Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su solicitud, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010028642 del 17 de junio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…)

Las políticas contables establecen que para evaluar el criterio de ‘control’, que la UNAD tiene sobre los bienes muebles, independiente de la titularidad jurídica que se tenga sobre los mismos, se deberá analizar lo siguiente:

- La UNAD decide el propósito para el cual se destina el activo
- La UNAD obtiene sustancialmente el potencial de servicios o los beneficios económicos futuros
- La UNAD asume sustancialmente los riesgos asociados al activo.
- La UNAD permite el acceso al activo o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso.

Teniendo en cuenta lo anterior y específicamente para el contrato COL000397, se hace necesario precisar que los bienes muebles e intangibles objeto del arrendamiento fueron ENTREGADOS a la UNAD a través de 4 anexos, los cuales hacen parte integral del Contrato de Arrendamiento y contienen las condiciones particulares del contrato marco de Arrendamiento operativo. Estos anexos relacionan los equipos entregados y establece en sus disposiciones finales: “el arrendador acuerda entregar en arrendamiento al arrendatario y este acuerda recibir en arrendamiento del arrendador los equipos que se describen en la cláusula 1 de este Anexo) (sic). (…)

Al dar aplicabilidad a la normativa referente al criterio de control, se determinó que, una vez recibidos los elementos, la UNAD decidió la destinación y propósito del activo, distribuyendo los bienes objeto del arrendamiento en las unidades misionales y de gestión a nivel nacional para garantizar el cumplimiento de las actividades de la universidad, esto evidencia que se obtiene sustancialmente el potencial de servicios y los beneficios económicos futuros. De igual forma la UNAD al momento de recibir y distribuir los activos, tiene la plena libertad de negar o restringir su uso a un tercero, en el entendido que la entidad controla el uso del activo.

De otra parte, según el Marco Normativo para entidades de Gobierno, el que un arrendamiento sea financiero u operativo dependerá de la esencia económica y naturaleza de la transacción, independiente de la forma legal del contrato de arrendamiento. Es así que, de acuerdo a nuestro manual de políticas contables, la UNAD clasificará un arrendamiento como financiero cuando actúe en condición de arrendataria si se cumplen al menos dos (2) condiciones.

Cuando se evalúa el contrato de arrendamiento para determinar su reconocimiento contable, este cumple con las siguientes condiciones para su clasificación como arrendamiento financiero:

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;

El artículo 15 del contrato de arrendamiento establece la opción de compra:

(...)

c) El plazo del arrendamiento cubre al menos el 85% 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);

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;

el Contrato hace referencia en su artículo 5 a la terminación anticipada...

Conforme a lo anteriormente expuesto, de manera atenta se solicita su valiosa colaboración en aclarar las siguientes inquietudes:

1. ¿Teniendo en cuenta la esencia económica sobre la forma legal del contrato COL000397 suscrito entre la UNAD y HPFS, este se clasificaría, desde el punto de vista contable y para el reconocimiento de hechos económicos como arrendamiento financiero o arrendamiento operativo?

2. De llegarse a considerar como arrendamiento financiero, ¿cuál sería el registro contable de la UNAD como entidad de Gobierno y en calidad de arrendataria?

3. De llegarse a considerar como arrendamiento financiero y al constituir todas las características de activos de la institución, ¿cuál sería el proceso referente al reconocimiento de las depreciaciones y amortizaciones de estos bienes muebles e intangibles?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este”.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, disponen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.3. Medición posterior

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.

(...)

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.

(...)

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 se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

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.

(...)

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.

7. Cuando el arrendador y el arrendatario acuerden cambiar las estipulaciones del contrato de tal forma que esta modificación dé lugar a una clasificación diferente del arrendamiento, el contrato revisado se considerará como un nuevo arrendamiento para el plazo restante, salvo que sea para renovarlo. No obstante, los cambios en las estimaciones o los cambios en las circunstancias no darán lugar a una nueva clasificación del arrendamiento a efectos contables”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Para determinar el tratamiento contable aplicable a un arrendamiento, la entidad contable pública debe evaluar, a la luz de la Norma de arrendamientos, si el mismo se clasifica como arrendamiento financiero, esto es, si 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.

Con independencia de la forma legal del contrato de arrendamiento, corresponde a la entidad realizar una evaluación integral, donde se analicen todas las particularidades del contrato, que permitan determinar la esencia económica y la naturaleza de la transacción, y determinar si en realidad se transfieren al arrendatario los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo.

Al respecto, la Norma de arrendamientos indica que si se cumple alguna o varias de las situaciones descritas en el párrafo 5 del numeral 16.1. Clasificación, transcritas en las consideraciones del presente documento, se clasificará el arrendamiento como financiero, entre ellas, que el arrendatario tenga la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor de mercado en el momento que la opción sea ejercitable; que el plazo del arrendamiento cubra la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación; y que el arrendatario pueda cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación las asuma el arrendatario.

No obstante, tratándose de la opción de compra, no basta únicamente con que exista la cláusula en el contrato, es importante evaluar la intención de la administración y si se prevé con razonable certeza que se ejercerá tal opción.

Si, fruto de la evaluación, el contrato objeto de consulta se clasifica como arrendamiento financiero, la UNAD, en calidad de arrendataria, incorporará los bienes como activo en su información financiera mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES, según su naturaleza, y un crédito en la subcuenta “Arrendamiento financiero” de la cuenta que corresponda del grupo 23-PRÉSTAMOS POR PAGAR.

Posteriormente, los bienes se medirán atendiendo lo dispuesto en las normas aplicables, esto es, si se clasifican como propiedades, planta y equipo, la medición posterior será por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, mientras que, los activos intangibles se medirán por su costo menos la amortización acumulada menos el deterioro acumulado. Para efectos de calcular la depreciación o amortización de los bienes recibidos en arrendamiento se utilizará la misma política definida para los demás elementos similares que posea. No obstante, 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 su parte, 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.

CONCEPTO No. 20221100052631 DEL 27-07-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, Planta y Equipo
	SUBTEMA	Vida útil y regulación de la vida útil en una entidad del Estado
2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Publico
	TEMA	Propiedades, Planta y Equipo
	SUBTEMA	Vida útil y regulación de la vida útil en una entidad del Estado

Señor
ANDRÉS FELIPE BEDOYA
Envigado, Antioquia

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010030002 del 24 de junio de 2022, mediante traslado por competencia por el Departamento Administrativo de la Función Pública, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación el consultante pregunta cuál es la vida útil de un equipo de cómputo en una entidad del Estado y cómo se regula su vida útil. Además, solicita se le informe las normas que regulan el tema.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas mediante Resolución 211 de 2021, establecen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO**10.1. Reconocimiento**

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del

arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.3. Medición posterior

(...)

22. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.

23. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados". (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de Hechos Económicos, del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas mediante Resolución 212 de 2021, establecen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la empresa para la producción o venta de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; y b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la empresa y se prevé usarlos durante más de 12 meses.

(...)

10.3. Medición posterior

(...)

21. La vida útil de una propiedad, planta y equipo es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo o, el número de unidades de producción o similares que la empresa espera obtener de este. La política de gestión de activos llevada a cabo por la empresa podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos incorporados a ellos. Esto significa que la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica, entendida como el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios, o como la cantidad de unidades de producción o similares que uno o más usuarios esperan obtener de él. Por lo tanto, la estimación de la vida útil de un activo se efectuará con fundamento en la experiencia que la empresa tenga con activos similares.

22. Con el fin de determinar la vida útil, se tendrán en cuenta, entre otros, los siguientes factores: a) la utilización prevista del activo, evaluada con referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de este; b) el desgaste físico esperado, que depende de factores operativos, tales como: el número de turnos de trabajo en los que se utiliza el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el cuidado y conservación que se le da al activo mientras no se está utilizando; c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como, las fechas de caducidad de los contratos de arrendamiento relacionados". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas para los marcos normativos de entidades de gobierno y de empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, la vida útil de una propiedad, planta y equipo corresponde al periodo durante el cual se espera utilizar el activo o el número de unidades de producción o similares que la entidad espera obtener de este. Por lo cual, su estimación se fundamenta en la experiencia que tenga la entidad con activos similares, así como también en la política de gestión de activos definida, lo que podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización o después de haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados a ellos.

Así mismo, para determinar la vida útil de un elemento de propiedades, planta y equipo, se tendrán en cuenta, entre otros, factores como: la utilización prevista del activo, el desgaste físico esperado, la obsolescencia técnica o comercial, y los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo.

En consecuencia, es potestad de la entidad o empresa estimar la vida útil de los elementos de propiedades, planta y equipo reconocidos en sus estados financieros, dado que atiende a aspectos particulares. Adicionalmente, con posterioridad al reconocimiento de las propiedades, planta y equipo, la vida útil debe ser revisada, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe

un cambio significativo, se ajustará para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio.

CONCEPTO No. 20221100052761 DEL 28-07-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Depreciación de los bienes muebles cuando se encuentran en bodega.

Doctora
 AMPARO GARCÍA MORANTES
 Subdirectora Administrativa y Financiera
 Área Metropolitana de Bucaramanga
 Bucaramanga, Santander

Con el propósito de atender su solicitud, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010033292 del 19 de julio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Área Metropolitana de Bucaramanga, tiene en bodega unos motocarros que están en proceso de entrega a los Municipios.

La Entidad ha venido realizando la respectiva depreciación de estos vehículos por el método de línea recta, sin embargo, se presenta disparidad de criterio al interpretar la política contable que señala lo siguiente:

(...)

La depreciación de los bienes cesará cuando:

- a) Se produzca la baja en cuentas del bien,
- b) Se encuentre sin utilizar o en mantenimiento los bienes que tengan asignado un método de depreciación en función del uso,
- c) Cuando el valor residual establecido supere el valor en libros del bien.

La interpretación que se da al literal b) Se encuentre sin utilizar o en mantenimiento los bienes que tengan asignado un método de depreciación en función del uso, ha presentado diferencia conceptual en lo allí planteado de la siguiente manera;

La primera interpretación se plantea en que está condicionado al método de depreciación aplicado para cesar la depreciación del bien.

La segunda interpretación se centra en la utilización del término “Se encuentre sin utilizar”.

Dado que esta decisión afecta registros en los Estados Financieros, cordialmente solicitamos su concepto que de claridad los procedimientos a aplicar si se debe depreciar los bienes que se encuentran en bodega y que se les aplica la depreciación de línea recta”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, disponen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.3. Medición posterior

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.

(...)

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.

(...)

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". (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Los bienes muebles clasificados como propiedades, planta y equipo, posterior a su reconocimiento, se miden por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. La depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable del activo a lo largo de su vida útil en función del consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio, que 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.

Los bienes que se encuentran disponibles para su uso y cumplen con las condiciones para operar, que por diferentes circunstancias no han entrado en operación y se encuentran en bodega, son objeto de depreciación, por lo que, la administración de la entidad deberá efectuar los cálculos correspondientes.

La depreciación cesará únicamente con la baja en cuentas del activo o cuando su valor residual supere su valor en libros, por lo que, si el bien se encuentra sin utilizar, se ha retirado del uso activo o está siendo objeto de operaciones de reparación y mantenimiento no cesará la estimación de la depreciación.

Cuando el método de depreciación definido por la entidad este en función del uso, esto es, por unidades producidas, kilómetros recorridos u otros, podrían existir periodos en los que no haya cargo de depreciación cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

CONCEPTO No. 20221100053471 DEL 08-08-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de cambios en la estimación de la depreciación de la propiedad planta y equipo.

Doctor
CHRISTIAN HERAZO MIRANDA
Secretario General
Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada
Bogotá

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010033312 del 18 de julio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

La Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada menciona que realiza la estimación de cargos de depreciación mediante el método de línea recta a través de la vida útil previamente definida en la política contable, reconociendo un importe mensual calculado de acuerdo con los días que tenga cada mes, por ejemplo, 28 días para el mes de febrero, 30 para el mes de junio y 31 días para el mes de marzo.

Por lo antes expuesto, la entidad formula las siguientes consultas:

1. ¿Es viable cambiar el tipo de cálculo tomando como base treinta días para el reconocimiento del importe mensual de la depreciación de la propiedad planta y equipo de la entidad?
2. En caso de ser afirmativa la respuesta a la pregunta anterior, ¿la Superintendencia debe efectuar algún ajuste en los estados financieros de la entidad, toda vez que se presentan diferencias en el valor en libros de cada activo, al comparar el cálculo actual versus el cálculo tomando solo meses de 30 días?

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen:

“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.

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

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.

16. El uso de estimaciones razonables constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información financiera. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

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.

20. Cuando la entidad realice un cambio en una estimación contable revelará lo siguiente:

- a) la naturaleza del cambio;
- b) el valor del cambio en una estimación contable que haya producido efectos en el periodo actual o que se espere los produzca en periodos futuros; y
- c) la justificación de la no revelación del efecto en periodos futuros". (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Conforme a lo señalado en la Norma de propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el método de depreciación, el valor residual y la vida útil de estos 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 tales bienes, estas estimaciones sean revisadas en dicho momento y, eventualmente, requieran ser modificadas de conformidad con el nuevo patrón de consumo.

Ahora bien, conforme al 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, 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 modifican 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. De esta manera, no procede la reexpresión de los estados financieros, pero 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.

De conformidad con lo anterior, respecto a sus preguntas se precisa:

Pregunta 1 - La CGN no prescribe el cálculo de la depreciación de un activo, por cuanto corresponde a la entidad en atención a la Norma de propiedades, planta y equipo, definir las variables para realizar dicha estimación. Por lo tanto, la Superintendencia puede realizar el cambio objeto de su consulta, siempre que este mejore la utilidad de la información para los usuarios y permita obtener una información financiera que represente fielmente los hechos económicos.

Pregunta 2 - Si la Superintendencia decide efectuar el cambio de estas variables, debe determinar y reconocer una nueva alícuota de depreciación, teniendo en cuenta el valor en libros del activo en la fecha en la cual efectúa el cambio, por la vida útil restante en que se consumirán los beneficios económicos o el potencial de servicio del activo. Asimismo, deberá revelar a través de las notas a los estados financieros, la naturaleza y valor del cambio en la estimación contable que haya producido efectos en el periodo actual o que se espere los produzca en periodos futuros.

CONCEPTO No. 20221100055411 DEL 13-08-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Efectos contables de los avalúos efectuados después del reconocimiento inicial de los bienes clasificados como propiedades, planta y equipo. Tratamiento contable de los bienes totalmente depreciados que siguen en uso por parte de la entidad.

Doctora

NELLY CABEZAS SANDOVAL

Revisora Fiscal

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° 20221400031382 del 5 de julio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

La consultante solicita concepto respecto de los siguientes interrogantes:

1. ¿La propiedad planta y equipo de la entidad debe ser evaluada técnicamente o la entidad debe realizar una inspección general para la valuación del valor presente de los bienes que posee? Esto con el fin de determinar a la luz de la norma vigente, ¿cuál es el procedimiento para tal fin?
2. ¿A qué se refiere y qué comprende el concepto inspección general?
3. ¿Los activos totalmente depreciados que se encuentran en uso pueden ser revaluados? Si los activos totalmente depreciados no pueden ser revaluados, entonces ¿deberían retirarse del balance y llevarse a cuentas de orden en inventario de elementos devolutivos?
4. ¿Qué mecanismos permiten llevar a cabo la chatarrización o remate de bienes como vehículos, muebles y enseres, equipo de cómputo y comunicación que la entidad tiene para dar de baja en cuentas?
5. ¿Qué mecanismo se debe establecer para hallar el valor residual?

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

“6.3.5. Bases de medición de activos

105. Las bases de medición aplicables a los activos son costo, costo reexpresado, costo amortizado, costo de reposición, valor de mercado, valor en uso y valor neto de realización.

6.3.5.1. Costo

106. 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, histórico, no observable y específico para la entidad.

107. Con posterioridad al reconocimiento inicial, el costo de un activo se puede incrementar para reflejar el valor de adiciones, mejoras, restauraciones o rehabilitaciones. Por el contrario, el costo de un activo se puede disminuir a través de la depreciación o amortización por el consumo de su potencial de servicio o de sus beneficios económicos futuros. También se puede disminuir por el reconocimiento de pérdidas por deterioro del valor, las cuales reflejan 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 del consumo de su potencial de servicio o de sus beneficios económicos futuros”. (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 211 de 2021, disponen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.2. 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.

(...)

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.

(...)

28. La depreciación de un activo cesará cuando se produzca la baja en cuentas o cuando el valor residual del activo supere su valor en libros. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar

o se haya retirado del uso activo ni cuando el activo sea objeto de operaciones de reparación y mantenimiento. Sin embargo, si se utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

29. El valor residual, la vida útil y el método de depreciación serán revisados, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

(...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo”. (Subrayado fuera del texto)

Así mismo, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, actualizadas según Resolución 211 de 2021, disponen:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES.

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la 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”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se responde a las preguntas realizadas de la siguiente manera:

Pregunta 1. 1. ¿La propiedad planta y equipo de la entidad debe ser evaluada técnicamente o la entidad debe realizar una inspección general para la valuación del valor presente de los bienes que posee? Esto con el fin de determinar a la luz de la norma vigente, ¿cuál es el procedimiento para tal fin?

La Norma de propiedades, planta y equipo establece que, con posterioridad a su reconocimiento, estos elementos serán 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.

En este sentido, los avalúos que se realicen en aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno se realizarán únicamente con ocasión del proceso de comprobación del deterioro del valor de los activos generadores de efectivo 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, previa evaluación de la existencia de indicios de deterioro.

Pregunta 2. ¿A qué se refiere y qué comprende el concepto inspección general?

Las inspecciones generales son una parte significativa de las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideran materiales y que, con relación al costo total de dichas partidas su valor es significativo. Estas partes significativas se conocen como componentes del elemento de propiedades, planta y equipo y se deprecian en forma separada. 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.

Preguntas 3. ¿Los activos totalmente depreciados que se encuentran en uso pueden ser revaluados? Si los activos totalmente depreciados no pueden ser revaluados, entonces ¿deberían retirarse del balance y llevarse a cuentas de orden en inventario de elementos devolutivos?

El Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que, con posterioridad al reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, es decir, que no es viable contemplar una revaluación posterior a los activos.

En este sentido, la Norma de propiedades, planta y equipo establece que los activos que cumplan los criterios para reconocerlos como propiedad, planta y equipo deben ser incorporados en la información financiera y deben permanecer allí hasta que finalice su vida útil, se disponga de ellos o ya no se espere un beneficio económico o potencial de servicio a través de su uso o enajenación.

Así mismo, la referida Norma establece que el valor residual, la vida útil y el método de depreciación asignados a los bienes 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 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 esta manera, cuando un activo se encuentre totalmente depreciado y esté en uso por parte de la entidad, implica que esta ha omitido la aplicación de la norma respecto de la revisión anual de la vida útil, el valor residual y el método de depreciación durante los periodos anteriores a efectos de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar con ello que se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando beneficios económicos o potencial de servicio.

Por lo tanto, la entidad deberá corregir el error recalculando la depreciación del bien, teniendo en cuenta la vida útil consumida y remanente, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, si la depreciación se calculó en periodos contables anteriores, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO si la depreciación se calculó en el periodo contable vigente. Cabe señalar que, si el hecho económico es material, se deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros de conformidad con lo establecido en la norma, en tanto que, de no tratarse de un hecho relevante, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

Preguntas 4. ¿Qué mecanismos permiten llevar a cabo la chatarrización o remate de bienes como vehículos, muebles y enseres, equipo de cómputo y comunicación que la entidad tiene para dar de baja en cuentas?

Respecto a las inquietudes sobre la chatarrización o remate de los activos respecto de los cuales se realiza la baja en cuentas, es preciso señalar que atendiendo lo establecido por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, la Contaduría General de la Nación no tiene competencia para definir dichos asuntos de carácter administrativo o jurídico, por cuanto 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.

De conformidad con lo anterior, corresponde a la corporación evaluar lo relativo a la chatarrización o remate de tales bienes conforme a lo establecido sobre el particular en el ordenamiento jurídico colombiano.

Pregunta 5. ¿Qué mecanismo se debe establecer para hallar el valor residual?

El valor residual definido por la Norma de propiedades, 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, valor que debe ser establecido por la Corporación como una estimación contable.

CONCEPTO No. 20221100056581 DEL 29-08-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Bienes históricos y culturales
	SUBTEMA	Clasificación de los bienes históricos y culturales como propiedades, planta y equipo.

Doctor

LUIS GRABRIEL VÁSQUEZ LÓPEZ

Director de Vigencia Fiscal

Contraloría Delegada para el Sector Comercio y Desarrollo Regional

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° 20220010038232 del 18 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“En desarrollo de la Auditoria de Cumplimiento que adelanta la Contraloría General de la República, a Artesanías de Colombia S.A., a los de Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales, y con el fin de continuar con la evaluación de la gestión fiscal adelantada por la entidad en el manejo de sus bienes inmuebles, comedidamente solicito la siguiente información:

1.- Copia del documento mediante el cual la Contaduría General de la Nación expidió lineamientos para que el predio Claustro Las Aguas, de propiedad de Artesanías de Colombia S.A. sea registrado dentro del grupo Propiedades, Planta y Equipo y no dentro del Grupo Bienes de Uso Público e Históricos y Culturales, teniendo en cuenta que este fue declarado Monumento Nacional. Registro que solamente se dio en la vigencia 2020, como se puede evidenciar a continuación: (...)

Lo anterior, teniendo en cuenta la declaratoria hecha por el Ministerio de Cultura mediante Decreto 1584 del 11 de agosto de 1975, la iglesia y el convento de las Aguas fue declarado Monumento Nacional, hoy bienes de Interés Cultural del Ámbito Nacional, de conformidad con lo estipulado en el artículo 1 de la Ley 1185 de 2008 por medio de la cual se modifica y adiciona la Ley 397 de 1997, Ley General de Cultura, la cual establece: ‘Artículo 4°. Integración del patrimonio cultural de la Nación. El patrimonio cultural de la Nación está constituido por todos los bienes materiales, las manifestaciones inmateriales, los productos y las representaciones de la cultura que son expresión de la nacionalidad colombiana, tales como la lengua castellana, las lenguas y dialectos de las comunidades indígenas, negras y creoles, la tradición, el conocimiento ancestral, el paisaje cultural, las costumbres y los

hábitos, así como los bienes materiales de naturaleza mueble e inmueble a los que se les atribuye, entre otros, especial interés histórico, artístico, científico, estético o simbólico en ámbitos como el plástico, arquitectónico, urbano, arqueológico, lingüístico, sonoro, musical, audiovisual, fílmico, testimonial, documental, literario, bibliográfico, museológico o antropológico.

a) Objetivos de la política estatal en relación con el patrimonio cultural de la Nación. La política estatal en lo referente al patrimonio cultural de la Nación tendrá como objetivos principales la salvaguardia, protección, recuperación, conservación, sostenibilidad y divulgación del mismo, con el propósito de que sirva de testimonio de la identidad cultural nacional, tanto en el presente como en el futuro. (...)'.

De otra parte, en consulta realizada al Ministerio Cultura en agosto de 2022, con el fin de determinar si la denominación del bien había cambiado, nos respondió: 'Revisado el listado actualizado al mes de mayo de 2022, el Claustro de la Aguas corresponde a un bien de interés cultural del ámbito Nacional,'

Artesanías de Colombia S.A., pertenece al Marco Normativo para las Entidades de Gobierno y los objetivos de la información financiera de éstas son: Rendición de cuentas, toma de decisiones y control.

Por lo expuesto anteriormente, favor informar los lineamientos que debería cumplir Artesanías de Colombia S.A., en el registro de los citados bienes, ya que los mismos pueden estar expuestos a riesgos que generan en la actualidad esta clasificación, dado que los Bienes de Uso Público e Históricas y Culturales, se caracterizan por ser inalienables, imprescriptibles e inembargables”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, 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 se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

4. Los bienes históricos y culturales, que cumplan con la definición de propiedades, planta y equipo, se reconocerán como tal; en caso contrario, se aplicará lo establecido en la Norma de bienes históricos y culturales.

(...)

12. BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

12.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como bienes históricos y culturales los bienes tangibles controlados por la entidad, a los que se les atribuye, entre otros, valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y que, por tanto, la colectividad los reconoce como parte de su memoria e identidad.

(...)

3. Para que un bien pueda ser reconocido como histórico y cultural, debe existir el acto administrativo que lo declare como tal y su medición monetaria debe ser fiable. No obstante, aquellos bienes que habiendo sido declarados como históricos y culturales, cumplan con las condiciones para ser clasificados como propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión o bienes de uso público se reconocerán en estas clasificaciones de activos y se les aplicará la norma que corresponda” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones, se reconocen como elementos de propiedades, planta y equipo, los activos tangibles 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 muebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento; los cuales se caracterizan además porque se prevé usarlos por más de 12 meses y no espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita.

Por otra parte, los bienes históricos y culturales son bienes tangibles 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, que para ser reconocidos como tal debe contar con el acto administrativo que así lo declare y su medición ser fiable.

Adicionalmente, tanto la Norma de propiedades, planta y equipo como la Norma de bienes históricos y culturales señalan que los bienes históricos y culturales que cumplan con la definición de propiedades, planta y equipo se reconocerán como tal.

En este sentido, para efectos de la clasificación, reconocimiento, medición y revelación contable de los bienes bajo el control de la entidad, es preciso identificar el uso dado a los mismos. Por lo tanto, si sobre el bien objeto de consulta existe un acto administrativo que lo declare como bien histórico y cultural, pero la destinación es la producción o suministro de bienes, la prestación de servicios o

propósitos administrativos, corresponderá atender a lo señalado por la Norma de propiedades, planta y equipo.

En atención a su requerimiento 1), se adjunta el concepto CGN N° 20202000047381 del 25 de agosto de 2020 dirigido a Artesanías de Colombia.

CONCEPTO No. 20221100058381 DEL 16-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Norma del Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Reconocimiento y medición de los bienes recibidos en el marco de la liquidación de la Comisión para el Esclarecimiento de la Verdad, la Convivencia y la no Repetición. Obligación de realizar avalúos técnicos para la medición inicial de bienes recibidos sin contraprestación.

Doctora

CARMEN ZORAIDA ROZO ROJAS

Profesional Especializado Grupo de Gestión Financiera y Contable

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° 20220010037812 del 16 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En su consulta se señala:

“La Comisión de la Verdad entregará en el mes de Agosto todo el mobiliario que éstos tienen en su propiedad, y serán transferidos y donados al Ministerio de Justicia y del Derecho. El reporte de los bienes refleja el valor en libros y sus respectivas depreciaciones de acuerdo a su política contable; además el MJD necesita adquirir las pólizas para el aseguramiento de los bienes.

De acuerdo a esta situación, me dirijo a ustedes con el fin de solicitar su concepto para el reconocimiento y respectivo registro contable del mobiliario que ingresará en los Estados Financieros del MJD, frente a los siguientes eventos:

1. Las políticas contables de la Comisión de la Verdad y las del MJD difieren en la vida útil estimada para equipo de oficina, muebles y enseres, equipos de computación y equipos de comunicación. ¿Registramos el activo al valor en libros reportado por la Comisión de la Verdad y calculamos la depreciación faltante en años de acuerdo a las políticas contables del MJD, por ejemplo, la Comisión de la Verdad ya reconoció 5 años de depreciación y la vida útil estimada por el MJD es de 15 años, entonces podríamos hacer el reconocimiento del valor en libros y empezar a depreciar el bien por los 10 años que le faltarían? De no ser razonable nuestros argumentos, ¿cuál sería la forma de reconocimiento?

2. En el caso de los bienes totalmente depreciados, pero que pueden seguir prestando un uso para la Entidad, ¿Cuál sería el tratamiento contable a seguir?
3. Se requiere el avalúo técnico de un experto profesional en la materia para realizar la valoración, de los bienes que van a ser recibidos por el MJD tanto a título de Donación como de Transferencia?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, define:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

82. 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 una obligación asociada a un litigio en contra de la entidad cumpla la definición de pasivo y de gasto y la condición de probabilidad para ser reconocida, no se reconoce ni el pasivo ni el gasto si no es posible medir de forma fiable la obligación a pagar.

83. El no reconocimiento de un elemento de los estados financieros no se subsana revelando, en las notas a los estados financieros, las políticas contables aplicadas. Sin embargo, la revelación 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 revelación también brinda información sobre los elementos que cumplen la definición pero que no se pueden medir fiablemente; en estos casos, la revelación es apropiada porque proporciona información relevante para la evaluación de la situación financiera de la 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, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos

administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.2. 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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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 y bienes expropiados.

(...)

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).

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, dispone:

“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).

CONCLUSIONES

Preguntas 1 y 2. Medición inicial de los bienes recibidos sin contraprestación:

La Norma de propiedades, planta y equipo define que se reconocerán en este grupo de activos, entre otros, aquellos activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos, siempre que se prevea usarlos durante más de 12 meses y no se espere venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

Adicionalmente, cuando se adquiera una propiedad, planta y equipo en una transacción sin contraprestación, la misma Norma señala que la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, según la cual las transferencias no monetarias 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, se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso.

También indica la Norma señalada que en la medición posterior de este tipo de activos es necesario determinar la vida útil, la cual corresponde al periodo durante el cual se espera utilizar el activo y 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. Para tal efecto, la entidad se basará en su propia experiencia con activos similares, teniendo en cuenta aspectos como la utilización prevista, el desgaste físico esperado, la obsolescencia técnica o comercial, entre otros.

En todo caso, la entidad deberá revisar la vida útil, al menos, al final de cada periodo contable para verificar que esta refleje adecuadamente el periodo durante el cual se esperan obtener los beneficios económicos o el potencial de servicio del bien y, si se determina que no, realizar el ajuste correspondiente en la estimación de la depreciación.

Así las cosas, cuando el Ministerio reciba sin contraprestación los bienes de la Comisión, independientemente de que se encuentren total o parcialmente depreciados, reconocerá todos aquellos que cumplan con los criterios de reconocimiento señalados en la Norma de propiedades, planta y equipo, por el valor de mercado o, en ausencia de este, por el costo de reposición; y si no es factible obtener alguna de las mediciones anteriores, solo entonces podrá utilizar como medición el valor en libros que tenían los bienes en la contabilidad de la Comisión.

Posteriormente, el valor determinado conforme a los párrafos anteriores será el costo del activo que se deberá tener en cuenta para realizar la estimación de la depreciación, en atención a las vidas útiles definidas por el Ministerio para activos similares. En este sentido, solamente se tendrá en cuenta el periodo durante el cual el Ministerio espera obtener beneficios económicos o potencial de servicio, según sus propias políticas contables, y no se incluirá el periodo de uso realizado por la Comisión.

Ahora bien, en el caso de aquellos bienes recibidos de los que no sea factible obtener la medición del valor de mercado o el costo de reposición y que tengan un valor en libros de cero en la contabilidad de la Comisión, el Ministerio los revelará en las notas a sus estados financieros como activos

controlados de los cuales se espera obtener beneficios económicos o potencial de servicio pero sobre los cuales no es posible realizar una medición fiable y, por lo tanto, no están reconocidos en su contabilidad, según lo dispuesto en el Marco Conceptual.

Pregunta 3. Obligación de realizar avalúo técnico por un experto profesional para la medición inicial de los bienes recibidos sin contraprestación:

La Norma del Proceso Contable y Sistema Documental Contable define los soportes de contabilidad como los documentos que contienen información sobre los hechos económicos. Por lo tanto, 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. En consecuencia, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Así las cosas, para la medición inicial de los bienes recibidos sin contraprestación, el Ministerio debe basarse en los documentos pertinentes, en los que se pueda verificar y comprobar que se realizó la medición de conformidad con lo concluido en la primera parte de estas conclusiones. En este sentido, el avalúo técnico puede ser uno de esos documentos sobre los cuales se soporta la medición inicial de estos bienes y, si los bienes tienen un valor de mercado o costo de reposición, puede ser el más recomendable para estas bases de medición. No obstante, la entidad puede basarse en otro tipo de documentos, siempre que cumplan las características señaladas en la Norma mencionada y se atienda a los criterios de medición para este tipo de bienes.

CONCEPTO No. 20221100059231 DEL 26-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Reclasificación de bienes en construcción que no han surtido el proceso de recibo a satisfacción, y que se encuentran en uso por la entidad.

Doctor
ANDRÉS VERGARA BALLÉN
Director Financiero
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° 20221400039682 del 25 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En virtud del proceso de auditoría financiera realizado por la Contraloría General de la República - CGR al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar – ICBF, respecto de la vigencia fiscal 2021, el ente de control observó aspectos relacionados con la cuenta 1615- Construcciones en Curso, por lo que generó los siguientes hallazgos:

‘Informe de Auditoría Financiera

Hallazgo N° 3. Construcciones en curso CDI Necoclí y Taraza (...)

‘Hallazgo 3 (...) la CGR no comparte el hecho de que el ICBF necesite legalizar los recursos de cada uno de los CDI para realizar el traslado de los valores sin incurrir en errores y reclasificación, toda vez que la entidad cuenta con la información para realizar su medición y el proceso contable contempla en su sostenimiento las comprobaciones y conciliaciones, que pueden dar posteriormente a ajustes o actualizaciones en su valor de acuerdo con las gestiones adelantadas sobre los bienes inmuebles.’

Hallazgo N° 4. Construcciones en curso (OI) (Caldas) (...)

‘Hallazgo 4 (...) Informa la regional Caldas del ICBF, que las diferencias de los saldos de la cuenta contable de construcciones en curso, se debe a que actualmente cursa proceso declarativo ordinario

al contrato 3374-12 derivado por posibles incumplimientos, y que por lo anterior los saldos contables no han sido modificados.

La respuesta entregada no desvirtúa la observación y por lo tanto se valida el hallazgo, dado que aunque existe una controversia legal en el contrato 3374-12, el saldo que refleja la cuenta contable construcciones en curso por \$282.253.029, no es el adecuado, puesto que dichas edificaciones ya fueron concluidas y no corresponden a construcciones en curso, por lo tanto dicho saldo debe ser reclasificado, de acuerdo con las dinámicas y postulados del catálogo de cuentas de la Contaduría General de la Nación.’

Los anteriores hallazgos están relacionados con el contrato de Gerencia Integral de Proyectos N° 3374 de 2012 suscrito por el ICBF con FONADE (ahora ENTERRITORIO) y la Federación Nacional de Departamentos, con el fin de ejecutar los Estudios, Diseños y Construcción de Centros de Desarrollo Infantil-CDI, en diferentes Departamentos del Territorio Nacional, iniciando su ejecución el 31 de diciembre de 2012 y con fecha de terminación el 30 de agosto de 2016, el cual se encuentra en proceso declarativo ordinario por el posible incumplimiento del Contrato Interadministrativo ya citado, el cual se encuentra en estado de mediación con la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, para la socialización y acuerdos de las controversias contractuales, las cuales fueron iniciadas en el mes de enero de la vigencia 2021.

Producto del contrato mencionado anteriormente, y específicamente para el Centro de Desarrollo Infantil - CDI del municipio de Necoclí y Taraza, este fue adelantado mediante contrato derivado de obra No.214669 de 2014 entre ENTERRITORIO y Consorcio Construcciones Necoclí, del cual se evidencia acta de terminación, acta de entrega y recibo e informe final de supervisión y acta de liquidación entre las partes (ENTERRITORIO Y CONSORCIO CONSTRUCCIONES NECOCLÍ), más no del ICBF.

Ahora bien, en lo que respecta el contrato 3374 de 2012, el Centro de Desarrollo Infantil - CDI del municipio de Necoclí y Taraza se encuentra en proceso de recibo a satisfacción por parte del supervisor del ICBF, lo cual hace parte integral de la entrega pendiente por parte de ENTERRITORIO del balance general del Contrato Interadministrativo debidamente firmado, en el cual se identifiquen con claridad los recursos aportados por el ICBF y la Federación Nacional de Departamentos FND, correspondientes a construcción e interventoría por cada uno de los proyectos, soportados en las actas de liquidación de cada uno de los contratos derivados, con el fin de legalizar los recursos en el ICBF e identificar los saldos y recursos no reconocidos en el marco del proceso de la mediación.

De esta manera, y con el objeto de atender los compromisos establecidos en el plan de mejoramiento que el ICBF debe adelantar para subsanar los hallazgos aquí relacionados, me permito solicitar de su acostumbrada orientación frente a los siguientes interrogantes:

1. Según el informe de auditoría financiera vigencia 2021, el ente de control afirma, que con el recibo a satisfacción por parte de ENTERRITORIO respecto del contrato derivado para la construcción del CDI de Necoclí y Taraza se puede realizar el registro contable en las cuentas 160501 Terrenos y 164001 Edificaciones. ¿Es este un soporte para realizar el registro contable, si el supervisor del contrato suscrito entre el ICBF con FONADE (ahora ENTERRITORIO) y la Federación Nacional de Departamentos

no ha recibido a satisfacción la obra, dado que cursa proceso judicial declarativo ordinario y se están adelantando las actividades de entrega? Téngase en cuenta que una de las construcciones se encuentra en terreno de propiedad ajena y el otro en terreno de propiedad del ICBF.

2. Si el CDI se encuentra en uso, pero aún no se ha recibido a satisfacción la obra por parte del supervisor del ICBF en el marco del contrato N° 3374 de 2012 por las razones antes expuestas, ¿se debe mantener el reconocimiento 1615-Construcciones en curso?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 167 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

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.” (Subrayado fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, disponen:

“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

(...)

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).

La Norma del Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada mediante Resolución 069 de 2021, dispone:

“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” (Subrayado fuera del texto).

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 193 de 2016, indica:

“3.2.3.1 Soportes documentales

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad deberá estar respaldada en documentos idóneos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria; por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Son documentos soporte: las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad.

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como de la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos” (Subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en según las Resoluciones 079 y 081 de 2021, describe la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO de la siguiente manera: “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.”. Además, establece que se acredita con “El valor de las obras terminadas que se trasladen a la cuenta del activo correspondiente, cuando la obra se encuentre en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la entidad”.

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta, es necesario realizar las siguientes precisiones:

Se reconocen como propiedades, planta y equipo los activos tangibles empleados para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos, los cuales se medirán en el reconocimiento por el costo, el cual comprende, en general, el precio de adquisición y 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.

Posteriormente, su medición se realizará al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, donde la depreciación inicia en el momento en que el elemento 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.

Por otra parte, según lo señalado por la descripción de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, esta representa el valor de las edificaciones 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, condición que una vez cumplida dará lugar a que se acredite la mencionada cuenta.

En este sentido, con el fin de atender la característica fundamental de representación fiel, en la cual la descripción de un hecho debe ser de forma completa, neutral y libre de error, es necesario identificar si los bienes objeto de consulta, aun cuando no cuentan con el recibo a satisfacción, se encuentran en condición de operar de la forma prevista por la administración de la entidad, en tanto que, un proceso administrativo no puede obstaculizar el reconocimiento de los hechos económicos.

Por lo tanto, teniendo en cuenta que si los bienes se encuentran en uso sin que se hayan completado las labores administrativas y legales relativas a la culminación del proceso de construcción, la realidad económica corresponde a bienes que cumplen con la condición de operar de la forma prevista. Esto implica la reclasificación de los mismos a la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y el correspondiente inicio de la depreciación.

Ahora bien, conforme a lo establecido en 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 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.

Así mismo, según la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, 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, es la entidad la que debe definir las políticas y criterios en torno a los documentos soporte idóneos, atendiendo a los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como los lineamientos definidos por la CGN.

CONCEPTO No. 20221100060421 DEL 29-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los bienes y servicios recibidos como resultado de un contrato interadministrativo. Reconocimiento contable del cobro realizado a la entidad por asistencia técnica. Uso de la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Doctora
CLAUDIA PATRICIA GARCÍA GUATAMA
Coordinadora 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° 20220010039902 del 26 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Instituto Colombiano de Bienestar Familiar suscribió el contrato interadministrativo 1743 de 2017 (anexo) con el objeto de ‘Prestar el servicio de asistencia técnica para el desarrollo integral de los proyectos y/o programas en materia de infraestructura que requiera el ICBF’, el cual se encuentra registrado en la subcuenta 192603- Fiducia mercantil - patrimonio autónomo.

De acuerdo con las condiciones del contrato, el contratista se obliga entre otras a: ‘4.17. Hacer entrega al ICBF de los productos derivados de los contratos con posterioridad a su terminación ..., 5. Contratar para la ejecución del objeto contractual, los servicios de una sociedad fiduciaria para administrar a través de patrimonio autónomo ..., 6. Constituir el patrimonio autónomo ...’

Así mismo, ‘El servicio de asistencia técnica que prestará Findeter, que corresponde a la ejecución de las actividades necesarias para desarrollar el objeto del contrato, será remunerado con los recursos del ICBF transferidos al patrimonio autónomo...’

Durante la ejecución del contrato, el ICBF recibe por parte de FINDETER los diferentes entregables pactados en el contrato:

- Construcción de obras y ampliación de Centros de Desarrollo Infantil - CDI
- Revisión de ajustes a diseños para la construcción de CDI
- Consultoría de estudios y diseños
- Estudios y diseños, especificaciones técnicas, obtención de permisos y licencias
- Reparaciones locativas
- Elaboración de estudios de mercadeo para el costeo y ejecución de actividades, entre otros.

(...)

En razón a que dicho contrato se encuentra registrado en la cuenta 1926-Derechos en fideicomiso. se generan las siguientes inquietudes sobre la afectación contable a realizar en los siguientes casos:

¿Cuál debe ser el registro contable a realizar al momento de recibir los productos contratados con FINDETER, que serán inmuebles y/o gastos que debe reconocer el ICBF dentro de sus estados financieros?

¿Cuál debe ser el registro contable a realizar para reconocer el cobro que efectúa Findeter por la asistencia técnica?

¿Es posible afectar la subcuenta 589035 - Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, por los conceptos anteriores?”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad.

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

85. Cuando no existe probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconoce un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

91. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo puede medirse con fiabilidad.

(...)

93. Si la entidad suministra bienes o servicios, en forma gratuita, los gastos se reconocen cuando se entregan los bienes o se prestan los servicios” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

2. También se reconocerán como propiedades planta y equipo los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado (...)

3. Los terrenos sobre los que se construyan las propiedades, planta y equipo se reconocerán por separado.

(...)

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.

10.2. 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).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 064 de 2022, establece:

“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 (...) 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 (...)

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 190208-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o 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 acuerdo con las consideraciones expuestas, y bajo el entendido de que la entidad realizó las evaluaciones y análisis correspondientes para determinar que el contrato interadministrativo 1743 de 2017, suscrito con FINDETER, debe ser tratado de acuerdo con 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, se procede a dar respuesta a cada una de sus inquietudes, de la siguiente manera:

1. Registro contable de los productos y servicios recibidos

La entidad deberá identificar, entre los productos recibidos, cuales cumplen con los criterios definidos para el reconocimiento de activos de acuerdo con lo estipulado en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, de forma tal que aquellos que deban ser reconocidos sean clasificados de acuerdo con la intención que la entidad tenga sobre ellos.

En el caso puntual de aquellos que la entidad espere emplear para la producción o suministro de bienes, prestación de servicios o propósitos administrativos y que, además prevé usarlos durante más de 12 meses y no venderlos o distribuirlos en forma gratuita en el curso normal de su operación, deben ser reconocidos como parte de los elementos de propiedades, planta y equipo. Para ello,

registrará estos bienes debitando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.

Cuando los productos recibidos correspondan a adiciones o mejoras de propiedades, planta y equipo, por cuanto aumentan la vida útil, amplían la capacidad productiva o eficiencia operativa, mejoran la calidad de los productos o reducen significativamente costos, la entidad deberá reconocerlos como mayor valor de los elementos de propiedades, planta y equipo que ya tenía en su contabilidad, para lo cual, debitará la subcuenta y cuenta que corresponda al bien asociado a la adición o mejora y acreditará la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.

Por su parte, los productos recibidos que correspondan a reparaciones o mantenimiento de bienes de propiedad, planta y equipo se deberán reconocer como parte de los gastos del periodo de la entidad, para lo cual la entidad debitará la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 5-GASTOS y acreditará la subcuenta y cuenta respectiva del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.

En cualquiera de los casos anteriores, cuando la fiducia efectúe el pago a los terceros por los bienes o servicios recibidos, la entidad debitará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

2. Registro contable de la asistencia técnica cobrada por FINDETER

El ICBF reconocerá la obligación con FINDETER por concepto de asistencia técnica debitando la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 5-GASTOS y acreditando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.

Dado que el pago de la obligación se realiza con recursos que hacen parte del patrimonio autónomo, el ICBF aplicará lo indicado en el numeral 1.2.1.2. Pago de obligaciones por la sociedad fiduciaria del procedimiento, es decir, al hacerse efectivo el giro de los recursos debitará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

3. Uso de la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS

El ICBF afectará la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS únicamente en los casos que correspondan a lo indicado en los numerales 1.2.1.3. Actualización de los derechos fiduciarios y 1.2.4. Restitución total o parcial de los recursos administrados en el patrimonio autónomo del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Casos en los cuales la variación de los valores de la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO no corresponden a recursos que se trasladen o retiren del patrimonio autónomo o al uso de los recursos para el pago de obligaciones.

CONCEPTO No. 20221100063411 DEL 20-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Tratamiento de bienes que por umbral de materialidad no son registrados como activos, pero que tienen control administrativo en otras áreas de la entidad. Reconocimiento contable de intereses por cobrar. Tratamiento contable de intervenciones para mitigar y prevenir la erosión costera en la zona litoral del territorio.

Doctor
NICOLÁS ROMERO CARMONA
Director Financiero de Contabilidad
Secretaría de Hacienda Distrital
Alcaldía Distrital de Cartagena de Indias
Cartagena de Indias, Bolívar

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010041992 del 08 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Punto 1. El procedimiento para la evaluación del control interno contable anexo de la resolución 193 de 2016 indica:

‘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.’

Considerando lo anterior, en el ente territorial existe una dependencia, diferente a la Dirección Financiera de Contabilidad, que tiene la función de manejar y controlar el detalle de bienes muebles e inmuebles de la entidad. El objetivo de la dependencia es tener el control de los bienes y realizar todas las actividades necesarias para sus mantenimientos y preservación.

El manual de políticas contables establece que los activos cuyo costo de adquisición sea igual o inferior a 4 SMMLV se reconocen como un gasto dentro de la vigencia en que se adquiere, por lo tanto, estos activos no forman parte de los saldos de las cuentas de propiedades, planta y equipo.

El hecho de no mantener como activo a los bienes con costo de adquisición inmaterial, es un factor que genera diferencia entre los valores de los activos que se manejan desde el área contable y la dependencia que maneja los bienes de la entidad porque si bien, para efectos contables, los bienes con valor igual o inferior a 4 SMMLV carecen de materialidad y no son activos, estos bienes sí requieren de un control, custodia y mantenimiento por parte de la dependencia encargada, en este sentido, es posible que dentro del inventario de bienes de la entidad, cuya responsabilidad no es del área contable, se relacionen activos que no existen contablemente y que ocasionan que el saldo en libros auxiliares contables no esté acorde con los registros que posee el departamento que controla los activos.

Por otro lado, el software que maneja el área contable no incluye un módulo de gestión de activos, por lo tanto, cuando se adquieren bienes que cumplen con los criterios para reconocerse como activos, estos son registrados en sus respectivas cuentas contables, tomando como insumo la factura de venta, contratos, órdenes y planillas de pagos, en este sentido, para efectos contables, los soportes que respaldan el saldo de una cuenta de propiedades, planta y equipo lo constituyen la relación de comprobantes de egresos, causaciones y documentos que soportan la adquisición del bien. No existe en el software una forma de detallar los bienes que se adquirieron y reconocieron como activos.

Considerando lo anteriormente manifestado, nos permitimos consultar si la entidad cumple con la obligación de tener individualizados sus bienes con la información que posee la dependencia que controla los bienes, aclarando que normalmente el valor de los activos que maneja esta dependencia supera el valor contable en libros por las razones anteriormente expuesta.

¿Existe una obligación a cargo de la Dirección Contable de poseer la individualización de bienes, toda vez que ya existe una dependencia con esa función, hecho que es permitido por el anexo de la resolución 193 de 2016, a pesar de encontrarse diferencias de saldos por la aplicación de las políticas contables?

Considerando que:

La Dirección de Contabilidad posee una relación detallada de las compras de activos, entre ellas identifica el proveedor, fecha de compra, número de orden de pago, una descripción general del objeto de la operación, entre otras.

Se tienen definidas y se aplican de forma adecuada las políticas de reconocimientos de activos, utilizando el catálogo de cuentas contables vigente

El registro de compras de activos se registra de forma individual, a pesar de que en una sola operación o factura de venta se puedan comprar varios activos. Estos registros se realizan con sus respectivos soportes.

El hecho de tener un sistema documental que permite a la entidad dejar constancia de las operaciones que históricamente se han ejecutado, constituye una herramienta que respalda la información presentada en los estados financieros.

¿Constituye la anterior información una herramienta suficiente para demostrar la razonabilidad de los valores reportados en las cuentas de propiedades, planta y equipo?

¿La relación de adquisiciones y el inventario de bienes que maneja la dependencia encargada, se convierten en elementos que hacen cumplir con lo establecido en el ítem 3.2.11 Individualización de bienes?

¿Cuándo los entes de control soliciten el detalle de los bienes que respaldan los saldos contables, desde la perspectiva contable, es suficiente la relación de adquisiciones y el inventario de bienes que maneja la dependencia encargada, para respaldar dichos saldos?

¿Considera recomendable realizar un proceso de unificación de criterios entre el área contable y la dependencia de bienes que permita que ambas áreas manejen uniformidad en la información?

En caso de que la respuesta anterior sea afirmativa, ¿Qué elementos debemos tener en cuenta para este proceso, considerando que las políticas contables se han aplicado históricamente y que muchos activos que hoy existen físicamente no están en los libros contables de activos?

De forma respetuosa, solicitamos su orientación para manejar los temas expuestos y dar cumplimiento a todos los lineamientos normativos.

Punto 2. De conformidad con el marco normativo para entidades de gobierno, la medición posterior de las cuentas por cobrar se realizará por el valor de la transacción menos cualquier disminución por deterioro de valor. En este sentido, ¿se podría decir que no es necesario reconocer los intereses a favor de una entidad producto estas cuentas por cobrar, por ejemplo, los relacionados con impuestos por cobrar?

Si una entidad tiene cuentas por cobrar por concepto de impuestos y estos incluyen vigencias antiguas, donde la posibilidad de recaudo es poca, y sobre estas cuentas se generan intereses por cobrar que, al igual que el valor del capital del derecho, existen pocas probabilidades de recaudo. ¿Es obligatorio reconocer contablemente como un activo el valor de los intereses por cobrar generados sobre cuentas por cobrar con poca, e incluso, alguna nula posibilidad de recaudo?

Históricamente se han concedido en varias ocasiones, la oportunidad de que los contribuyentes paguen sus deudas, exonerando o reduciendo el valor total de los intereses, aún con estos precedentes ¿se requiere reconocer contablemente el valor de estos intereses por cobrar?

Normalmente, la entidad recauda ingresos por concepto de interés que pagan los contribuyentes, no obstante, este valor no supera el 2% del valor intereses a cargo de los contribuyentes, considerando lo anterior, ¿es posible que se efectúe una estimación de las cuentas por cobrar por concepto de intereses y reconocerse este valor contablemente?

Punto 3. La entidad territorial está ejecutando un proceso representativo y con un valor material de protección costera, esto es, una serie de intervenciones para mitigar y prevenir la erosión costera en la zona litoral del territorio. ¿Los pagos relacionados con este contrato se deben reconocer

directamente al gasto o se puede reconocer como un elemento de la propiedad, planta y equipo o como un bien de uso público?

Teniendo en cuenta que el proceso de protección costera cumple una función de protección a la población, ¿se puede decir que, por ser la protección ciudadana un servicio que presta la entidad territorial, los trabajos de protección constituyen elementos para reconocerse como propiedades, planta y equipo?

Considerando que los trabajos de protección costera permiten que no se erosione la vía pública que bordea la zona litoral, ¿se pueden reconocer estas erogaciones como un mayor de los bienes de uso público porque permite aumentar la vida útil de las vías públicas, atendiendo que no hacer este proceso, expone a estas vías a un proceso de erosión?”.

CONSIDERACIONES

Consideraciones generales

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4.1.1. Relevancia

(...)

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1 Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad.

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

85. Cuando no existe probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconoce un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

91. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo puede medirse con fiabilidad.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.” (Subrayado fuera de texto).

Consideraciones Punto 1

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen:

“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” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado mediante la Resolución 193 de 2016, establece:

“3.2.3. Sistema documental

(...)

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.

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

La Norma de proceso contable y sistema documental contable, actualizada mediante la Resolución 069 de 2021, establece:

“4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

(...)

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.

4.1. 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.

(...)

4.4. Prohibiciones relacionadas con los documentos contables.

En los documentos contables no se puede tachar, mutilar, enmendar, eliminar, alterar las denominaciones y cuantías ni adicionar información a la inicialmente establecida en el documento. Si un soporte de contabilidad debe ser corregido, la entidad debe anular el documento inicial y solicitar al tercero que lo expidió uno nuevo o, en el evento en que sea originado internamente, deberá ser reproducido de acuerdo con el procedimiento que para tal efecto se haya definido” (Subrayado fuera de texto).

Consideraciones Punto 2

El artículo 98 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, establece:

“Artículo 98. DEBER DE RECAUDO Y PRERROGATIVA DEL COBRO COACTIVO. Las entidades públicas definidas en el parágrafo del artículo 104 deberán recaudar las obligaciones creadas en su favor, que consten en documentos que presten mérito ejecutivo de conformidad con este Código. Para tal efecto, están revestidas de la prerrogativa de cobro coactivo o podrán acudir ante los jueces competentes.”

Respecto a la regulación contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen:

“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. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo.

(...)

2.5. Baja en cuentas

13. Se dará de baja en cuentas, total o parcialmente, una cuenta por cobrar cuando expiren los derechos sobre los flujos financieros, no se tenga probabilidad de recuperar dichos flujos, se renuncie a ellos o se transfieran los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de la cuenta por cobrar. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de la cuenta por cobrar se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo. La entidad reconocerá separadamente, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creado o retenido en la transferencia” (Subrayado fuera de texto).

Consideraciones Punto 3

Respecto a la regulación contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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 ni reducir significativamente los costos” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se procede a dar respuesta a cada uno de los puntos planteados en la consulta de la siguiente manera:

Punto 1.

La entidad deberá reconocer como parte de sus activos aquellos bienes que cumplan con los criterios definidos para el reconocimiento de acuerdo con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, esto es, entre otros, que la entidad espere el potencial de servicio o beneficios económicos asociados a los bienes, tenga el control de los mismo para definir su uso, les pueda asignar un valor de forma fiable, y cumplan con los umbrales de materialidad que la entidad ha definido en su manual de políticas contables y operativas.

Cuando los bienes cumplen con los criterios para ser incorporados como parte de los activos, la entidad debe clasificarlos de acuerdo con la intención que tenga para estos bienes, es decir, como inventarios si espera disponer de ellos como parte de su operación o como propiedades, planta y

equipo si espera usarlos en actividades administrativas o en la producción de bienes o prestación de servicios, entre otros.

Para el caso de los bienes de propiedades, planta y equipo, la entidad incluirá en su medición inicial todas aquellas erogaciones que se encuentran incluidas en el párrafo 8 del numeral 10.2. Medición inicial de la Norma de propiedades, planta y equipo, entre las cuales se encuentran el precio de adquisición de los bienes, los impuestos y aranceles no recuperables, los costos de los beneficios a los empleados directamente atribuibles, costos de preparación y ubicación, costos de transporte, entre otros directamente atribuibles para que los bienes operen de la forma prevista por la entidad.

Los valores por los cuales se incluirán los conceptos anteriores se pueden obtener de los soportes entregados por los terceros con quienes se desarrollen las transacciones o a través de soportes generados al interior de la entidad, para lo cual se atenderá lo estipulado en los numerales 3.2.3. Sistema documental y 3.2.3.1. Soportes documentales del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, y los numerales 4. Sistema documental contable y 4.1. Soportes de contabilidad de la Norma de proceso contable y sistema documental contable.

Lo anterior, se aplicará para los casos en los cuales los bienes adquiridos cumplan los criterios para ser incorporados como parte de los activos y, en los casos en los cuales los bienes no cumplan con estos criterios, la entidad los registrará como parte de los gastos del periodo, en la cuenta y subcuenta que corresponda de la clase 5-GASTOS.

Los bienes que se registren como parte de los gastos podrán ser objeto de control administrativo por parte de la entidad, para lo cual se podrá definir a través del manual de políticas contables y operativas la forma en que se llevará a cabo dicho proceso, lo cual implicará que existan diferencias entre lo reportado en los informes del área contable y las áreas administrativas que tengan a cargo el registro y manejo de los bienes de la entidad.

La individualización de los bienes será tenida en cuenta tanto en el área contable como en las demás áreas administrativas, partiendo del hecho de que los elementos con características similares se pueden agrupar, pero aquellos con características diferentes se deben presentar de forma separada. Entre las características que la entidad puede tener en consideración se encuentran la destinación de los bienes, el tipo de uso que se les da, la vida útil, el valor residual, la periodicidad de los mantenimientos, la materialidad al ser presentados de forma individual o grupal.

Punto 2.

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; o iv) 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. Por lo tanto, será posible para la entidad reconocer por concepto de intereses el flujo financiero futuro estimado que espere recaudar, para lo cual podrá tener en cuenta el porcentaje y los valores históricos que han sido pagados por los contribuyentes por este concepto, lo cual no conllevará a que la entidad sobreestime los saldos reconocidos como parte de sus cuentas por cobrar.

Es pertinente aclarar que si ha existido evidencia objetiva de deterioro, la entidad ha debido atender 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.

Punto 3.

El reconocimiento de las erogaciones que ha realizado la entidad por las intervenciones para mitigar y prevenir la erosión costera en la zona litoral del territorio dependerá del juicio profesional que sea aplicado por la entidad, toda vez que debe tener en cuenta si por los recursos desembolsados recibe a cambio bienes que puedan ser incorporados como parte de los activos de la entidad o si por el contrario deban ser llevados a los gastos del periodo.

Si los bienes recibidos por la entidad cumplen con los criterios para ser reconocidos como activos independientes en la información financiera de la entidad, por cuanto se espera un potencial de servicio, son controlados por la entidad, se pueden medir fiablemente o la entidad asume los riesgos significativos inherentes a los mismo, entonces le corresponderá clasificarlos de acuerdo con su intención en propiedades, planta y equipo o en bienes de uso público, atendiendo a lo señalado por las normas correspondientes.

Pero si los desembolsos realizados no generan activos independientes sino corresponden a bienes o servicios que aumentan la vida útil, amplían la eficiencia operativa, mejoran la calidad de los servicios o reducen significativamente los costos de un activo existente, entonces la entidad deberá tratar estos desembolsos como una adición o mejora de una propiedad, planta y equipo, o como

mejoramiento o rehabilitación de un bien de uso público, lo cual dependerá del activo que fue beneficiado de las intervenciones realizadas, y por lo tanto, los valores desembolsados podrán ser incorporados como mayor valor del activo.

En el caso en que las intervenciones se hayan realizado con la finalidad de conservar la capacidad normal de uso del activo, sin ampliar su eficiencia operativa, mejorar la calidad de los servicios ni reducir significativamente los costos, entonces la entidad se encuentra frente a desembolsos por concepto de mantenimiento y conservación de bienes de uso público o mantenimiento de propiedades, planta y equipo, de acuerdo con el activo que fue sujeto de estas intervenciones, y con ello los desembolsos se reconocerán como parte de los gastos del periodo en la subcuenta y cuenta correspondiente de la clase 5-GASTOS.

Por último, si las intervenciones estuvieron encaminadas en recuperar la capacidad normal de uso del activo, sin mejorar su capacidad productiva o eficiencia operativa, entonces estamos ante reparaciones de propiedades, planta y equipo, lo cual implica que los desembolsos deban ser registrados como parte de los gastos del periodo en la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 5-GASTOS.

En el caso de bienes de uso público no se tiene un homólogo para el concepto de reparaciones, por lo tanto, si las intervenciones se realizaron sobre este tipo de bienes y no es posible registrarlas como mayor valor de los activos, la entidad deberá reconocerlas como parte de sus gastos del periodo en la medida en que incurra en ellos.

CONCEPTO No. 20221100063441 DEL 20-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Transición por cambio al marco normativo para entidades de gobierno
	SUBTEMA	Reconocimiento de propiedades, planta y equipo y bienes de uso público que no fueron reconocidos en la fecha de transición

Doctora
MARÍA EUGENIA CASTRO SILVA
Contadora Pública

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010042892 del 15 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala que un municipio no reconoció unos bienes inmuebles en la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, debido a que en las escrituras públicas estos no tienen valor. Dichos bienes fueron donados en su momento por los resguardos indígenas (edificio municipal, galería, parque central y cancha de fútbol). Teniendo en cuenta que el Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala que el reconocimiento inicial de las propiedades, planta y equipo se realiza por el costo, el consultante pregunta si existe alguna opción diferente al costo para incorporar estos bienes dentro de la contabilidad en la fecha actual.

CONSIDERACIONES

El Instructivo 002 de 2015 de la Contaduría General de la Nación, que determinaba el procedimiento a aplicar para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, indica:

“1.1.9. Propiedades, planta y equipo

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, las propiedades, planta y equipo son activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; (...).

(...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

(...)

d. Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor (...)

(...)

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. (...).

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo.

(...)

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.

(...)

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 (...).

ii) Al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición (...)" (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.3. Medición posterior

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. Con respecto a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

2. Son ejemplos de bienes de uso público las redes de la infraestructura de transporte, los parques recreativos, las bibliotecas y hemerotecas públicas, y las plazas.

3. Los terrenos sobre los que se construyan los bienes de uso público se reconocerán por separado.

(...)

11.3. Medición posterior

12. Después del reconocimiento, los bienes de uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

(...)

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La 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)

CONCLUSIONES

El Instructivo 002 de 2015 fue emitido por la CGN con el fin de orientar las actividades relacionadas con la transición al Nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para la determinación de los saldos iniciales y la elaboración de los primeros estados financieros bajo dicho marco.

En el caso de las propiedades planta y equipo, el Instructivo dispuso tres alternativas de medición: 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; o 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.

Respecto a los bienes de uso público, el instructivo estableció dos alternativas de medición: 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.

Teniendo en cuenta que el instructivo solamente se aplicaba durante el año 2018, la entidad deberá determinar los valores por los cuales debió reconocer inicialmente las propiedades, planta y equipo, y los bienes de uso público en la fecha de transición utilizando alguna de las alternativas mencionadas.

Por lo anterior, la entidad deberá aplicar el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en el periodo en que se haya descubierto el error ajustando el valor de los activos que no fueron reconocidos, mediante un débito en la subcuenta y cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o del grupo 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES, y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

De igual forma considerando que, luego del reconocimiento inicial, la entidad debió ajustar el valor de los activos aplicando la medición posterior dispuesta en la Norma de propiedades, planta y equipo y en la Norma de bienes de uso público, deberá ajustar las partidas de depreciación y deterioro, si había lugar a este, mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, y un crédito en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o del grupo 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES.

Ahora bien, para efectos de presentación, para los errores catalogados como materiales, la entidad deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error y para aquellos catalogados como no materiales, no se requerirá su reexpresión retroactiva.

CONCEPTO No. 20221100063591 DEL 21-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los avalúos a bienes inmuebles que forman parte de propiedades, planta y equipo.

Doctora
 DIANA CAROLINA MONTAÑA
 Directora de Recursos Físicos
 Alcaldía Municipal de Ibagué
 Ibagué, Tolima

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N°20220010043462 del 21 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“... nos permitimos poner en conocimiento una circunstancia que atañe a una auditoria de un ente de control donde nos solicitan tener los avalúos comerciales de todos los inmuebles de uso público y fiscales de propiedad del Municipio de Ibagué.

Una vez el ente de control deja la observación, esta entidad territorial contesta la misma argumentando que se reporta el avalúo catastral porque son bienes que están por fuera del comercio por ser en su gran mayoría producto de cesiones de uso público, y realizarles un avalúo comercial acarrearía un gasto innecesario y oneroso para el Municipio, no solo por lo cuantioso que puede llegar a ser ese contrato sino también porque los avalúos comerciales tienen una vigencia de un año.

De acuerdo a la anterior ilustración del caso. Solicitamos que conceptúen en relación al siguiente interrogante:

“¿Es obligación de las entidades territoriales realizar avalúos comerciales a sus bienes inmuebles de uso público y bienes fiscales?”.

Mediante llamada telefónica efectuada al doctor Juan Guillermo Gómez funcionario del Grupo de Inmuebles de la Alcaldía Municipal de Ibagué, nos aclaró la consulta expresando que la misma se refiere a los avalúos técnicos de los inmuebles (terrenos y edificaciones de propiedad del Municipio de Ibagué), es decir, propiedades, planta y equipo.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.3.5. Bases de medición de los activos

105. Las bases de medición aplicables a los activos son costo, costo reexpresado, costo amortizado, costo de reposición, valor de mercado, valor en uso y valor neto de realización.

(...)

6.3.5.5. Valor de mercado

115. 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 se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado y no se ajusta por los costos de transacción. El valor de mercado es un valor de salida, corriente, observable y no específico para la entidad.

6.3.5.6. Valor en uso

116. El valor en uso corresponde al valor presente de los flujos futuros netos de efectivo estimados que se espera genere el activo por su uso o disposición final, incluyendo en este último caso los costos de transacción en los que se pueda incurrir. El valor en uso es un valor de salida, corriente, no observable y específico para la entidad”. (Subrayados fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por la Resolución 211 de 2021, indican que:

“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.

(...)

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.

(...)

19.2. 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

(...)

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

6. 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". (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 la inquietud planteada en su consulta, se aclara que la CGN no tiene competencia funcional para definir asuntos de carácter administrativo y/o jurídico del Municipio de Ibagué, como es el caso de conceptuar sobre la obligación de realizar avalúos comerciales de bienes fiscales y de uso público de inmuebles de entidades territoriales.

En consecuencia, damos respuesta a su consulta desde la normativa contable:

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se concluye que conforme a lo establecido en el numeral 10.3. Medición posterior de la Norma de propiedades, planta y equipo, estos elementos con posterioridad a su reconocimiento son medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Por lo tanto, dado que no se contempla dentro del Marco Normativo aplicable a las Entidades de Gobierno la actualización del valor de los bienes allí reconocidos, no es necesario realizar avalúos con este fin.

En este sentido, los avalúos que se realicen en la aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno serán únicamente con ocasión a la determinación y reconocimiento del deterioro del valor de los activos, previa evaluación de existencia de indicios de deterioro

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.

CONCEPTO No. 20221100063661 DEL 21-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las áreas de inmuebles de propiedades, planta y equipo que se encuentran con invasiones parciales.

Doctor
 NORBERTO MARROQUÍN VIRGÜEZ
 Coordinador Grupo Gestión Contable
 Instituto Colombiano Agropecuario – ICA
 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° 20220010043372 del 20 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita concepto relacionado con el registro contable de las invasiones parciales en inmuebles de la entidad, dado el informe final de la auditoría realizada por la Contraloría General de la República a la vigencia 2021.

Al respecto, el Instituto Colombiano Agropecuario - ICA dentro de sus activos de propiedades, planta y equipo tiene reconocidos 83 predios a nivel nacional para uso misional, dentro de los cuales 5 presentan invasiones parciales aun cuando la titularidad de la totalidad del predio está a cargo del Instituto. La Oficina Jurídica de la entidad está adelantando las acciones legales para la restitución y saneamiento, que incluye levantamientos topográficos para determinar el área real de la invasión parcial.

Con la mencionada información, el Grupo Gestión Contable procedió a generar los comprobantes de contabilidad para el registro en las cuentas de orden por el valor de la franja de terreno afectada por la invasión parcial sin afectar el activo, al no ser procedente un desenglobe del terreno hasta que se tenga un fallo judicial definitivo. Las cuentas de orden afectadas fueron 831510-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS y 891506-Bienes y derechos retirados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

En consecuencia, la Contraloría realizó una observación sobre dichos registros manifestando que se presenta sobreestimación en las cuentas de orden y un doble registro, a lo que el Instituto indicó que el registro en cuentas de orden se realizó con el fin de tener identificado el valor de la incidencia de la invasión parcial y que además se reveló en las notas a los estados financieros con corte a diciembre de 2021.

Por lo tanto, se solicita:

1. Indicar si el registro de las invasiones parciales de los inmuebles realizado por el Instituto se ajusta al marco normativo.
2. En caso de que los registros realizados por el Instituto no sean adecuados, indicar el procedimiento y registros contables de los inmuebles parcialmente invadidos, con el fin de dar cumplimiento al marco normativo.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero” (Subrayado fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, 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 se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo” (Subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2021, describe la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS de la siguiente manera: “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”.

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los activos son los recursos controlados por entidad como resultado de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros y que, para su reconocimiento, deben poder medirse de forma fiable.

Para determinar el control se evalúa si un recurso es un derecho que permite a la entidad usar el bien para prestar servicios, ceder el uso para que un tercero preste un servicio, convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, beneficiarse de la revalorización de los recursos, o recibir una corriente de flujos de efectivo. Para ello, deben tenerse en cuenta aspectos como la titularidad legal,

sin que sea esencial para su determinación, el acceso al recurso o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En este sentido, frente a los predios con áreas invadidas es preciso que la entidad analice y determine 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, se mantendrán reconocidos dentro de la información financiera y deberá examinar y comprobar si existe deterioro.

En caso de que no se espere recuperar el control sobre los bienes, en tanto no espera obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación, procederá a realizarse la baja en cuentas, sin que ello signifique que el Instituto no 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.

Ahora bien, con respecto al uso de la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS cabe señalar que según su descripción allí se registran los valores de bienes retirados del servicio al no encontrarse en condiciones de uso y que a criterio de la entidad requieren ser controlados. Por lo tanto, si los bienes sobre los cuales se eleva consulta no han sido retirados de las cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, será incorrecto su uso, en tanto la situación de los mismos únicamente será objeto de revelación en los estados financieros del Instituto.

Por otra parte, si una vez evaluada la situación se considera que no se recuperará el control de los mismos, corresponderá registrar el valor de los bienes en la cuenta 8315-BIENES Y DERECHOS RETIRADOS una vez sean dados de baja en cuentas en el estado de situación financiera, para efectos de vigilancia y gestión administrativa, como se mencionó anteriormente.

CONCEPTO No. 20221100063681 DEL 21-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Actualización del valor de los bienes inmuebles de una entidad. Periodicidad en la actualización del valor de los bienes inmuebles de una entidad.

Doctor
 NORBERTO MARROQUÍN VIRGÜEZ
 Coordinador Grupo de Gestión Contable
 Instituto Colombiano Agropecuario
 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° 20220010043392 del 20 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En atención del informe final de la Auditoría financiera realizada por la CGR de la vigencia 2021 y con el fin de atender las acciones del plan de mejoramiento suscrito con el ente de control, para lo cual se requiere definir concepto relacionados con anterior se remite la siguiente solicitud:

Antecedente

El Instituto Colombiano Agropecuario ICA dentro de sus activos de Propiedad Planta y Equipo con respecto a sus bienes inmuebles tiene registrados en sus Estados Financieros a nivel nacional 83 predios para su uso misional los cuales se registraron en la implementación de la NICSP tomando como referente y soporte del registro el valor reportado en los avalúos técnicos de los predios que estaban vigentes en la implementación del nuevo marco normativo como medición inicial en la vigencia 2018 en las cuentas de propiedad planta y equipo dadas sus características y usos.

En atención de lo anterior en la auditoría realizada por la Contraloría General de la República para la vigencia 2021, en el informe final dejan como hallazgo que los inmuebles de instituto se deben actualizar a valores razonables (actualización), a pesar de que en desarrollo de la auditoría se enviaron las aclaraciones y normatividad que aplica para el Instituto, pero no fueron aceptadas.

Solicitud Concepto:

(...)

1.- Solicitamos concepto referente a la obligatoriedad de realizar avalúos bajo el marco normativo para entidades de gobierno con el fin de actualizar los registros contables en inmuebles.

2.- De ser positiva la respuesta anterior, con que periodicidad se deben elaborar los avalúos para bienes inmuebles, además, que se incluya el procedimiento para la generación de los registros contables y bajo que doctrina nos podemos apoyar”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, disponen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición Posterior

19. Después del reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

(...)

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro de 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.

(...)

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”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, las propiedades, planta y equipo se medirán, con posterioridad a su reconocimiento, al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

En consecuencia, teniendo en cuenta que el Marco Normativo no contempla la actualización del valor de los bienes de propiedades, planta y equipo, los avalúos que se efectúen para efectos contables, serán únicamente 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 en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, 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 en el señalado Marco Normativo. Adicionalmente, frente a la determinación del deterioro del valor de los activos, el mismo se evalúa conforme a la clasificación del activo, es decir, si es un activo generador de efectivo o no generador de efectivo.

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.

CONCEPTO No. 20221100064371 DEL 31-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable para los bienes inmuebles entregados y recibidos en comodato.

Doctor
EDWIN ALONSO MARIÑO ORTÍZ
Profesional Universitario 04-Secretaría de Hacienda
Alcaldía 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 con el N°20220010043282 del 20 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En la ciudad de Yopal, se construyó un edificio para el manejo de los Jóvenes Infractores (CESPA), de propiedad del municipio de Yopal, sin embargo esta edificación la van a operar cuatro entidades: Fiscalía General de la Nación, Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, Rama Judicial y Procuraduría General de la Nación.

El municipio de Yopal, ha tomado la determinación de entregar el bien en comodato por 5 años prorrogables, determinando (sic) su valor de acuerdo con el porcentaje de ocupación de este edificio por las entidades antes mencionadas (se puede medir el bien con fiabilidad), de momento no se transfiere la titularidad del bien, sin embargo las entidades comodatarias asumen las siguientes responsabilidades:

- a) El control del activo
- b) Reciben la corriente de bienes o el potencial de servicios asociados al activo.
- c) Los riesgos inherentes al activo”.

Teniendo en cuenta lo anterior, la entidad solicita concepto sobre el tratamiento contable que debe realizar tanto el Municipio como las entidades comodatarias en un contrato de comodato.

CONSIDERACIONES

El Título XXIX. Del comodato o préstamo de uso, del Código Civil incorporado por la Ley 84 de 1973, establece:

“ARTICULO 2200. <DEFINICIÓN Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRÉSTAMO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que la una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso.

Este contrato no se perfecciona sino por la tradición de la cosa”. (Subrayado fuera del texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso

se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos". (Subrayados fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por la Resolución 211 de 2021, indican que:

"10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

(...)

1.3. Transferencias

7. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

1.3.1. Reconocimiento

8. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

9. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

10. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

11. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

12. Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso” (Subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye:

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.

El Marco Conceptual del 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. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso a 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.

Para efectos de establecer cuál de las dos partes (comodante y comodatarias) tiene el control del activo y, por lo tanto, debe reconocerlo en su situación financiera, las partes intervinientes en el contrato de comodato deben tener en cuenta lo mencionado y como mínimo:

- Establecer qué entidad obtiene sustancialmente los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo.
- Definir qué entidad tiene la capacidad para restringir a terceros el acceso a los beneficios económicos futuros o al potencial de servicio del activo.
- Verificar qué entidad asume los riesgos significativos inherentes al activo.
- Determinar 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 las entidades comodatarias.

En caso de que se transfiera el control del activo a las comodatarias, serán estas quienes reconozcan el activo en su situación financiera. La comodante debe desincorporar el activo, debitando las cuentas y subcuentas que correspondan a la depreciación y al deterioro acumulados, 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, las entidades comodatarias deben incorporar el activo en su contabilidad 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-Otros bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Sin embargo, cuando en la transferencia del activo se hayan impuesto condiciones contractuales, que de no cumplirse implicarían la devolución del bien, la comodante, en lugar de reconocer un gasto por transferencia, 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, las entidades comodatarias deben

incorporar el activo en su contabilidad y reconocer un pasivo hasta que se cumplan las condiciones establecidas contractualmente para su reconocimiento como ingreso. Para tal efecto, deben 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. No hay transferencia sustancial de riesgos y beneficios económicos futuros o el potencial de servicios del activo a las entidades comodatarias.

En este caso la comodante continúa teniendo el control del activo, es decir, que la comodante continúa asumiendo los riesgos y beneficios asociados al activo, por lo tanto, 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. Las entidades comodatarias deben revelar el hecho económico en las notas de sus estados financieros.

CONCEPTO No. 20221100065901 DEL 08-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Inicio de la depreciación de elementos de propiedades, planta y equipo.

Doctora
 CLAUDIA INÉS GARCÍA COLORADO
 Coordinadora Grupo de Contabilidad
 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° 20220010044622 del 29 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En atención al oficio referenciado en el asunto, mediante el cual comunica las Observaciones generadas en desarrollo de la Auditoría de Cumplimiento SGC VIGENCIA 2020, que adelantó la Contraloría General de la República a través de la Dirección de Vigilancia Fiscal para el Sector Minas y energía al Servicio Geológico Colombiano, nos permitimos consultar lo siguiente:

(...)

En el caso de las UNIDADES MANEJADORAS DE AIRE relacionadas con los códigos de barras No. 047464 y 047465, que fueron recibidas por la ANH en la nueva función del SGC correspondiente a la administración del Banco de Información Petrolera del País, NO se encontraban en funcionamiento.

Estos equipos se encontraban empotrados y con los ductos instalados al tercer piso, lo cual imposibilita su almacenaje y cambio de ubicación, además se encontraban sometidos a condiciones climáticas que deterioran su vida útil en iguales condiciones que las de los otros equipos en funcionamiento.

A estos activos se les realizaban mantenimientos preventivos y se prendían y apagaban de manera manual aunque NO contaran con el sistema de rejillas en dicho momento, en el cual se estaban realizando en la Litoteca Nacional, obras de adecuación del tercer piso que requerían contar con estos equipos para ponerlos en servicio, dejando así en funcionamiento el aire acondicionado.

(...)

Considerando lo anterior, el método de depreciación utilizado por la entidad es de línea recta el cual supone una depreciación constante, una alícuota periódica de depreciación invariable en función de la vida útil del activo objeto de depreciación y no de función del uso, el cual no opera de manera constante.

Por lo anterior, se solicita su concepto en cuanto a determinar el momento correcto en que debe ser iniciar el cálculo y registro de la depreciación, si es en el momento de ingreso a la Entidad a pesar de su condición (NO contaban con el sistema de rejillas) o cuando el activo se encuentre en condiciones perfectas de uso?”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 425 de 2019, establecen 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.

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”.

CONCLUSIONES

De conformidad con la Norma de Propiedades, planta y equipo la estimación de la depreciación de un elemento clasificado en esta categoría iniciará cuando esté disponible para su uso, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

Por lo tanto, el Servicio Geológico Colombiano debió evaluar los siguientes escenarios para establecer el momento correcto de inicio de la depreciación:

1. Si las unidades manejadoras de aire requieren del sistema de rejillas para que esté disponible para su uso, y en el momento de su recepción carecían de dicho sistema, entonces la depreciación de las unidades debió iniciar una vez instalado el sistema de rejillas.
2. Si en el año 2020 las unidades manejadoras de aire se recibieron en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar, en ese momento debió iniciar su depreciación, con independencia de que no se hayan podido utilizar al encontrarse el tercer piso de la Litoteca Nacional en obras de adecuación.

CONCEPTO No. 20221100067751 DEL 16-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Activos intangibles
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de elementos adquiridos por la entidad.

Doctora
 DAYRA NAYIBE PINTO
 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° 20220010046652 del 11 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

Orientación sobre si los conceptos señalados en una orden de compra de equipos de cómputo se llevan como un mayor valor del bien o si por el contrario se deben llevar en un registro contable separado en otra cuenta contable. Lo anterior teniendo en cuenta que una vez revisada la doctrina contable no se encontraron conceptos asociados a los que menciona la orden de compra realizada por la Entidad. Entre los elementos adquiridos se incluye:

- Certificado EPEAT significa "Herramienta de Evaluación Ambiental de Productos Electrónicos" y es un sistema de clasificación ambiental importante para los productos.
- Certificación MIL-STD 810G, también conocida como certificación militar MIL-STD 810G, hace referencia a un Estándar Militar de Estados Unidos.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

18. La utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a la rendición de cuentas, a la toma de decisiones ni al control.

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

(...)

5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o

suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, disponen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

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.

(...)

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 se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

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.

(...)

10. Cuando un activo esté conformado por elementos tangibles e intangibles, la entidad determinará cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo con respecto al valor total del activo, con el fin de tratarlo como propiedades, planta y equipo o como activo intangible, según corresponda.

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

Es importante indicar que los desembolsos realizados por la entidad que se asocian con la obtención de un recurso controlado del cual espera probablemente le genere beneficios económicos en el futuro, se deben reconocer como mayor valor de los activos, mientras que aquellos desembolsos que no es probable le generen beneficios económicos en el futuro se deben reconocer como gasto en el resultado del periodo.

La Norma de propiedades, planta y equipo establece que 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, que se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación. Así mismo, señala que las adiciones y mejoras son erogaciones en las 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.

Adicionalmente, el tratamiento contable de los elementos adquiridos por la entidad, como un mayor valor del activo o como activos individuales, se realizará acorde a los criterios empleados para identificar las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales conforme a las políticas contables definidas por la entidad.

Por lo tanto, el reconocimiento de los elementos adquiridos por la entidad se realizará de acuerdo con alguna de las siguientes situaciones:

- Si los elementos pueden desarticularse sin ningún detrimento y se prevé usarlos en un término mayor a 12 meses se reconocerán contablemente como activos individuales en la subcuenta de la cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

- Si los elementos pierden su posibilidad de uso en caso de retiro y se prevé usarlas en un término

menor a 12 meses se reconocerán como gasto en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5111-GENERALES o 5890-GASTOS DIVERSOS.

- Si los elementos se consideran adiciones y mejoras de los bienes y son utilizados en el desarrollo de las actividades administrativas u operativas de la entidad, deben reconocerse como un mayor valor del bien, en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1670-EQUIPOS DE COMUNICACIÓN Y COMPUTACIÓN.

No obstante, con base en las características propias de los elementos adquiridos, la entidad también deberá evaluar si corresponden a activos intangibles, esto es, que sean recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación. Si cumplen con esta definición estos elementos serán reconocidos en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES.

CONCEPTO No. 20221100068361 DEL 18-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento de ascensores

Doctora
MIRYAM MARLENY HINCAPIÉ CASTRILLÓN
Subcontadora de Centralización de la Información
U.A.E. 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° 20220010046732 del 11 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“Durante el habitual acompañamiento que se realiza el GIT de Gestión y evaluación de la información – entidades de gobierno, a las entidades del nivel nacional a través de mesas de trabajo con aquellas que fueron dictaminadas por la Contraloría General de la República CGR- con abstención de opinión o con Dictamen Negativo de sus estados financieros correspondientes al periodo 2021, en reunión con el Consejo Superior de la Judicatura seccional Cúcuta, se evidenció como hallazgos la sobre estimación de la cuenta edificaciones por el valor del ascensor que se sumó como parte del costo, a lo cual, se le aclaró que los ascensores deben contabilizarse como componente, conforme lo establece el párrafo 25 del numeral 10.3 de la norma de Propiedades, planta y equipo del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, pero una vez revisada la doctrina contable no se encuentra antecedentes doctrinales sobre el tema.

Dado lo anterior, de manera cordial solicito de su orientación respecto a cuál sería el registro adecuado frente al reconocimiento contable de los ascensores.”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

10.3. Medición posterior

(...)

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

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

(...)

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).

CONCLUSIONES

De conformidad con la Norma de propiedades, planta y equipo, para los elementos allí reconocidos 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 y pueden estar constituidas por piezas, repuestos, costos por desmantelamientos o inspecciones generales.

Para identificar las partidas de propiedades, planta y equipo que se consideren materiales, así como los criterios para identificar sus componentes, la entidad definirá en sus políticas contables los criterios empleados.

Así mismo, la norma señala que cuando un elemento de propiedades, planta y equipo esté conformado por partes físicas y sea necesaria la sustitución de una de estas partes, se reconocerá el costo en que se incurra para la sustitución, previa baja en cuentas de la parte sustituida, con independencia de que el costo del componente se haya identificado y depreciado previamente.

En este sentido, si, atendiendo a las políticas contables establecidas por la entidad, las edificaciones objeto de consulta se consideran materiales, se distribuirá el valor inicialmente reconocido entre las partes significativas, con relación al costo total de dichas partidas, y se depreciarán en forma separada.

Por lo tanto, si los ascensores corresponden a la sustitución de una parte significativa de la edificación, se procederá a efectuar la baja en cuentas de los elementos a sustituir mediante un débito en las subcuentas 168501-Edificaciones de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y 169505-Edificaciones de la cuenta 1695-DETERIORO ACUMULADO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), por los valores correspondientes de la parte significativa a sustituir; un crédito en la subcuenta respectiva a la cuenta 1640-EDIFICACIONES, por el costo del componente que se haya identificado; y, si existe diferencia, se reconocerá en el resultado del periodo en la subcuenta 480805-Ganancia por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS o en la subcuenta 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Posteriormente, la incorporación de los nuevos ascensores se efectuará por el costo, afectando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1640-EDIFICACIONES.

CONCEPTO No. 20221100068781 DEL 22-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Actualización del valor en libros de bienes muebles de la entidad

Doctor
 OMED MEJÍA MORENO
 Jefe Sección de Contabilidad
 Cámara de Representantes
 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° 20220010049632 del 26 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"La Cámara de Representantes, se encuentra adelantando un proceso licitatorio cuyo objeto es "Permutar cuarenta y siete (47) vehículos y siete (7) motocicletas de propiedad de la Cámara de Representantes a cambio de vehículos nuevos cero kilómetros de conformidad con las especificaciones técnicas del anexo a, para el uso de la Cámara de Representantes" que a la fecha se encuentran en servicio y otros dados de baja, para ello se contrató una firma que realizó un avalúo comercial y peritaje a dichos vehículos, para lo cual el jefe de la División de Servicios de la Entidad, sugiere que, de acuerdo con el valor resultante del avalúo de los vehículos, se realice la actualización del valor en libros de los mismos antes que surta el proceso licitatorio.

Por lo anterior la entidad presenta las siguientes inquietudes:

1. ¿De acuerdo con la normatividad contable, es procedente realizar estos registros, con el fin de ajustar el valor en libros vs a los nuevos valores arrojados en el avalúo comercial, de los vehículos que se encuentran en servicios?
2. ¿De acuerdo con la normatividad contable, es procedente realizar estos registros, con el fin de ajustar el valor en libros vs a los nuevos valores arrojados en el avalúo comercial, de los vehículos que ya se realizó la baja contable en vigencias anteriores y se encuentran en cuentas de orden?
3. ¿En caso de no ser procedente lo relacionado en las preguntas 1 y 2, cual es el procedimiento a seguir de acuerdo con la normatividad contable vigente?"

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 211 de 2021, 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.

(...)

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.

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."

CONCLUSIONES

De conformidad con la consideración antes mencionadas, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que, con posterioridad al reconocimiento, las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, es decir, que no es viable contemplar una revaluación posterior a los activos. 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 se deben registrar estos avalúos.

En este sentido, los avalúos que se realicen en aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno se realizarán únicamente con ocasión del proceso de comprobación del deterioro del valor de los activos generadores de efectivo 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, previa evaluación de la existencia de indicios de deterioro.

Frente a la determinación del deterioro del valor de los activos, el mismo se evalúa conforme a la clasificación del activo, es decir, si es un activo generador de efectivo o no generador de efectivo. Por lo tanto, 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.

CONCEPTO No. 20221100068991 DEL 24-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Criterios para el reconocimiento y clasificación de un recuso como Equipo de Comunicación o Computación

Doctora
MÓNICA CASTRO MORA
Jefe Oficina de Control Interno
Departamento Administrativo - Dirección Nacional de Inteligencia
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° 20220010047872 del 18 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se pregunta lo siguiente:

“¿Cuáles son los criterios, o características específicas que debe poseer un bien para que una entidad del sector público pueda clasificar y registrar contablemente dicho bien como un Equipo de Comunicación o como un Equipo de Computación?”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

18. La utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a la rendición de cuentas, a la toma de decisiones ni al control.

(...)

6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad.

81. 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.

82. 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 una obligación asociada a un litigio en contra de la entidad cumpla la definición de pasivo y de gasto y la condición de probabilidad para ser reconocida, no se reconoce ni el pasivo ni el gasto si no es posible medir de forma fiable la obligación a pagar.

(...)

6.2.1 Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

85. Cuando no existe probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconoce un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo” (Subrayado fuera de texto).

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, 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” (Subrayados fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2021, describe la cuenta 1670-EQUIPO DE COMUNICACIÓN Y COMPUTACIÓN de la siguiente manera: “Representa el valor de los equipos de comunicación, de computación, satélites, antenas y radares, entre otros, que se emplean para la producción de bienes y la prestación de servicios, así como los destinados a apoyar la gestión administrativa. También incluye los equipos de comunicación y computación de propiedad de terceros que cumplan la definición de activo”.

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del 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 y, para su reconocimiento, debe ser posible su medición de forma fiable, es decir, que su valor que se pueda determinar con razonabilidad.

En este sentido, la entidad debe aplicar juicios profesionales para abordar de manera integral la definición de activo y lo definido en la política contable de materialidad, a fin de reconocer los recursos en el estado de situación financiera o afectar directamente el gasto en el resultado del periodo.

Si del anterior análisis se concluye que el recurso adquirido es susceptible de ser reconocido como activo, puede proceder a su clasificación. 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 por la entidad 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.

Así las cosas, la entidad clasificará el activo como equipo de comunicación en la subcuenta 167001-Equipo de comunicación de la cuenta 1670-EQUIPO DE COMUNICACIÓN Y COMPUTACIÓN; o como equipo de computación en la subcuenta 167002-Equipo de computación de la cuenta 1670-EQUIPO DE COMUNICACIÓN Y COMPUTACIÓN, dependiendo de las características técnicas y funcionales del equipo.

CONCEPTO No. 20221100072191 DEL 05-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Bienes de uso público Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Avalúos de bienes inmuebles para la determinación de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo y de los activos no generadores de efectivo Reexpresión de estados financieros

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° 20220010049782 del 27 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Oficina de Contabilidad recibió por parte de la Secretaría General- Oficina de Bienes, copia de los avalúos de cuatro escenarios deportivos que se encuentran registrados en los activos del Distrito de Barranquilla y dadas las cifras de materialidad que estos representan para la actualización del rubro de activos en los libros contables de la entidad (...)”.

La entidad relaciona el valor en libros y el avalúo comercial de 4 inmuebles, además de la diferencia entre ambos valores. Teniendo en cuenta esta información consulta lo siguiente:

- “1. ¿Qué revelaciones debe efectuar la entidad para el registro en libros?
2. ¿Es procedente realizar una Re-expresión de los estados de situación financiera de la vigencia 2021?
3. ¿Qué acciones de tipo administrativo y jurídico deben implementarse para soportar de manera adecuada las transacciones y revelaciones a efectuar?”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, 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 (...). Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

4. Los bienes históricos y culturales, que cumplan con la definición de propiedades, planta y equipo, se reconocerán como tal; en caso contrario, se aplicará lo establecido en la Norma de bienes históricos y culturales.

(...)

10.3. Medición posterior

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. (...).

(...)

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.

(...)

11.3. Medición posterior

12. Después del reconocimiento, los bienes de 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. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de deterioro, así como para identificar las disminuciones significativas de la capacidad del activo para prestar servicios.

(...)

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.

4. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de aplicación de esta Norma.

19.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

5. Como mínimo al final del periodo contable, la entidad evaluará si existen indicios de deterioro del valor de sus activos generadores de efectivo. Si existe algún indicio, la entidad estimará el valor recuperable del activo para comprobar si efectivamente se encuentra deteriorado; en caso contrario, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del valor recuperable.

(...)

19.2. 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.

(...)

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.

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.

20.4. 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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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

PREGUNTA 1

Conforme a lo establecido en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, con posterioridad a su reconocimiento, las propiedades, planta y equipo y los bienes de uso público, son medidos al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado, por lo tanto, dado que no se contempla 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 la Normas de deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o en la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

Los 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, se harán “únicamente” 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.

Es importante resaltar que la aplicación de la Norma de deterioro, bien sea para activos generadores como para los no generadores de efectivo, está sujeta a la materialidad del activo, la cual deberá ser definida por la entidad en sus políticas contables.

Por su parte, para el caso de los activos considerados como bienes de uso público que sean materiales, también deberá evaluarse como mínimo al final del periodo contable, si se dispone de evidencia de deterioro de estos activos. No obstante, en este caso el deterioro se relaciona con daños físicos que pueden disminuir significativamente la capacidad del activo para prestar servicios. Asimismo, la entidad debe definir en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de deterioro, así como para identificar las disminuciones significativas de la capacidad del activo para prestar servicios.

Por lo anterior, las revelaciones que debe efectuar la entidad son aquellas contempladas en las Normas de propiedades, planta y equipo, bienes de uso público, deterioro del valor de los activos generadores de efectivo y deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

PREGUNTA 2

Respecto a la reexpresión de estados financieros, de acuerdo con el numeral 4.3 Corrección de errores, del apartado 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, la entidad deberá hacerlo en caso de que haya incurrido en errores de periodos anteriores que sean materiales. Si la entidad no cometió ningún error no deberá reexpresar sus estados financieros.

Como errores se consideran las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Algunos ejemplos son los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

PREGUNTA 3

Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y por los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, que establecen que a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, se aclara que la CGN no tiene competencia para pronunciarse respecto a cuestiones de tipo administrativo y jurídico.

CONCEPTO No. 20221100073581 DEL 12-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Tratamiento contable de bienes completamente depreciados

Doctora

JOHANNA ROCÍO GÓMEZ RUEDA

Contadora Pública

Agencia Logística de las Fuerzas Militares – Regional Nororiente

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° 20220010050552 del 1 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1. En la Agencia Logística de las Fuerzas Militares con Nit 800.117.204-1 contamos con un equipo de transporte que ya se encuentra depreciado pero aún se encuentra en buen estado y en uso.

2. La depreciación se realizó de acuerdo a la vida útil que presentaba el activo y a la política de vida útil que presentaba la entidad en el momento que el activo quedó con valor contable cero.

Por lo anterior, debido a que el equipo de transporte fue depreciado y presenta valor contable cero pero aún se encuentra en buen estado y en uso de la entidad además de que demanda gastos de mantenimiento y Soat que permiten que esté en buen estado, de manera atenta me permito consultar si es correcto que el equipo de transporte permanezca como activo fijo con valor contable cero y se revele esta novedad en las notas o si el mismo requiere tener un valor contable por el hecho de seguir en uso”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, 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.

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.

(...)

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 de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo establecido en la Norma de propiedades, planta y equipo es necesario que la entidad realice la revisión anual del valor residual, las vidas útiles y el método de depreciación, como mínimo, al término de cada periodo contable. Al encontrarse equipos de transporte en uso por parte de la entidad y totalmente depreciados, indica que esta ha omitido la aplicación de la Norma en lo previsto a dicha revisión anual durante los periodos anteriores a fin de ajustar oportunamente los factores que determinan el valor en libros y evitar que los activos se deprecien en su totalidad cuando aún se encuentran generando beneficios económicos o potencial de servicio.

Por tal razón, la entidad aplicará lo establecido en 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 mediante un débito en la subcuenta que corresponda de 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 la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

CONCEPTO No. 20221100073601 DEL 12-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las propiedades, plantas y equipo en construcción y reconocimiento contable de la depreciación de los activos

Señores
MUNICIPIO DE ARAUCA
Contabilidad
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° 20221400051982 del 10 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Municipio de Arauca a la fecha cuenta con obras que están en construcciones en curso y se han venido contabilizando parcialmente como propiedad planta y equipo; depreciándose a su vez ¿debe el Municipio de Arauca configurar como propiedad planta y equipo construcciones que no han finalizado su proceso de construcción o tramite administrativo? ¿Se pueden depreciar bienes que se encuentren contabilizados como construcciones en curso?; cual debería ser la contabilización dicha situación con el fin de dar cumplimiento al marco normativo para entidades de gobierno?”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señalan:

“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 se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.3. Medición posterior

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.

(...)

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 (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 062, 064 y 065 de 2022, describe la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO de la siguiente manera: “Representa el valor de las edificaciones recibidas que aún se encuentran en construcción, así como los costos y demás cargos en que se incurre durante el proceso de construcción de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de operar de la forma prevista por la administración de la entidad” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con la Norma de propiedades, planta y equipo, se reconocerán en esta categoría los activos tangibles empleados 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. La citada Norma también establece que la medición inicial de estos activos es por el costo y su medición posterior por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

Respecto a la depreciación, la Norma de propiedades, planta y equipo determina que esta se aplicará cuando el activo esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad y que el cargo por depreciación se reconocerá como gasto en el resultado del ejercicio. Adicionalmente, 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.

De otra parte, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores define que los errores corresponden a omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad para el periodo actual o para uno o más periodos anteriores, derivado de un fallo al momento de preparar y presentar los estados financieros, que pueden ocurrir,

entre otras fuentes, por errores en cálculos aritméticos, aplicación errónea de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos económicos y los fraudes.

En atención a la misma Norma, para efectos de presentación, si el error es clasificado como material se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. De lo contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas contables a los estados financieros.

Consecuentemente, atendiendo a las preguntas objeto de la consulta, el Municipio de Arauca sí debe reconocer las propiedades, planta y equipo que se encuentren en etapa de construcción en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, pero la aplicación de la depreciación como parte de su medición posterior solo se reconocerá en los estados financieros de la entidad cuando el activo esté disponible para su uso en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración del Municipio de Arauca.

Por consiguiente, el Municipio de Arauca deberá realiza la corrección del error correspondiente a la clasificación de los activos en construcción como propiedades, planta y equipo construidas, ya que la entidad aún no ha completado las preparaciones necesarias para usarlos e igualmente deberán realizar la corrección de la depreciación aplicada sobre dichos activos. Para el efecto, tendrá en cuenta lo siguiente:

- Los errores del periodo corriente se corregirán en las partidas afectadas por el equívoco antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.
- Los errores de periodos anteriores se corregirán en las partidas del activo afectadas por el equívoco y cualquier diferencia resultante se reconocerá en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ahora bien, para efectos de presentación, si el error es clasificado como material se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

CONCEPTO No. 20221100074791 DEL 22-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo Ingresos de transacciones sin contraprestación Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Reconocimiento de sala VIP construida en periodos anteriores con aportes del personal orgánico y que debe ser incluida en la información financiera de la entidad.

Doctora
YARLEIDY MOSQUERA SÁNCHEZ
Contadora de Inventarios

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010052992 del 21 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La presente es para solicitar orientación, asesoría y concepto técnico respecto a la alta de un inmueble, la situación es la siguiente:

Se requiere realizar el Reconocimiento Contable de una sala de visitas y reuniones ubicada en las instalaciones del Batallón de Movilidad y maniobra de Aviación No3, se solicita a la unidad anteriormente mencionada, aclaración de la procedencia de los recursos y responden según oficio radicado No 2022819019777473, ‘Los recursos para la construcción de la sala VIP se realizó por medio del aporte del personal orgánico de la unidad, buscando adecuar un espacio físico que aloje el personal en sus diferentes actividades, además funciona como un espacio de sala de capacitación. Además el valor contable del inmueble que relacionan, es un valor aproximado por M2 que el COING (Comando de Ingenieros) les calcula, sin incluir A.I.U. , valor que puede variar según el estado del todo lo que conforma la edificación (Instalaciones eléctricas, Instalaciones hidrosanitarias etc.). También es de aclarar que esto se construyó hace 3 años, y se requiere dar de alta en esta vigencia por motivos de NOVEDAD por parte de la Inspeccion de Ejercito.

Debido a que no hay claridad en el origen de los recursos para la construcción de esta sala de visitas, que ya está construida y en usos, requiero su orientación y asesoría para darle de alta en el sistema SAP, Surgiéndome las siguientes preguntas:

1. Que relacionar en Fuentes de Financiamiento?

2. Que relacionar en Indicador de Propiedad?
3. Que relacionar como ACREEDOR?
4. Que contrapartida del ingreso llevar este activo?”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se

cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este.

(...)

65. Para determinar si un recurso cumple con la definición de activo, se deben realizar juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado de activos entre entidades públicas, se debe establecer la entidad que controla el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

6.1.4. Ingresos

73. 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.

74. Los ingresos de las entidades de gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación.

75. 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 entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos los impuestos y las transferencias.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad" (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señalan:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

10. 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 se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.2. 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.

(...)

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 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.

(...)

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 terceros se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando quien transfiere el recurso se obligue, de manera vinculante, a la transferencia.

(...)

1.3.2. Medición

(...)

23. Las transferencias no monetarias (inventarios; propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; activos intangibles; bienes de uso público; y bienes históricos y culturales) se medirán por el valor de mercado del activo recibido y, en ausencia de este, por el costo de reposición. Si no es factible obtener alguna de las anteriores mediciones, las transferencias no monetarias se medirán por el valor en libros que tenía el activo en la entidad que transfirió el recurso.

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. Un efecto significativo del valor del dinero en el tiempo se presenta cuando el plazo para cancelar dicha obligación se estima mayor a los 12 meses siguientes a la fecha de reconocimiento del pasivo.

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se procede a dar respuesta a cada una de sus preguntas de la siguiente manera:

1. Fuentes de financiamiento, Acreedor e Indicador de propiedad.

De acuerdo con la información proporcionada en la consulta, los recursos para la construcción de la sala VIP se obtuvieron a través de un aporte realizado por parte del personal orgánico, lo que implica que la fuente de financiamiento corresponde a bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes del sector privado. Así mismo, en el entendido que se recibieron sin contraprestación, no hay lugar al reconocimiento de pasivos, ni a la identificación de acreedores.

Para validar si la entidad ostenta la propiedad contable de la sala VIP, la entidad debe atender los requerimientos establecidos en el numeral 6.1.1 Activos, contenido en el Marco Conceptual de las Entidades de Gobierno, para el reconocimiento de los activos, esto es: i) el control, ii) la generación de beneficios económicos o potencial de servicio y iii) que provenga de sucesos pasados. Adicionalmente, el control del activo se obtiene no solo desde la titularidad legal sino también con aspectos como: a) quién asume los riesgos significativos inherentes al bien, b) la capacidad de definir el uso y destinación del bien, c) el acceso al recurso o su capacidad restringirlo y d) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o su capacidad de generar beneficios económicos.

Si la entidad define a partir del análisis efectuado que tiene el control de la sala VIP, independientemente de quien tenga la titularidad jurídica, deberá efectuar el reconocimiento contable que se indica en el numeral siguiente. Ahora bien, si la entidad define que no posee el control, pero que administrada o tiene en custodia o para salvaguarda la sala VIP, la registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 93-ACREEDORAS DE CONTROL.

2. Contrapartida del ingreso.

La Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación indica que cuando la entidad recibe bienes de terceros sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al

valor de mercado del bien recibido, este hecho se configura como un ingreso por transferencia. Dicha transferencia puede o no estar sometida a estipulaciones, ya sean restricciones o condiciones, en relación con la destinación o el uso. Este tipo de bienes recibidos se miden por el valor de mercado o el costo de reposición, pero en caso de que no sea posible obtener estos valores, se medirán por el valor en libros que tenían para el tercero que los transfirió.

Adicionalmente, si la entidad define que posee el control de la sala VIP, y con ello debió incorporarla en su información financiera desde su construcción y puesta en uso, la entidad se encuentra frente a un error de periodos anteriores por la inadvertencia o mala interpretación de hechos. De conformidad con 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, los errores cometidos durante periodos anteriores se corrigen en el periodo en el que se detecten, sin afectar el resultado del periodo.

Por lo anterior, si la entidad determina que en la transferencia del bien no existen estipulaciones o son únicamente restricciones, reconocerá un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Si la transferencia del bien corresponde a una transferencia condicionada, la entidad registrará un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS. En la medida que se cumplen las condiciones impuestas para el uso y destinación de la sala, la entidad debitará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el valor correspondiente a las condiciones que se cumplieron en los periodos anteriores, o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, por el valor correspondiente a las condiciones que se cumplan en el periodo actual.

Independientemente de si existen o no estipulaciones, será necesario calcular la depreciación según la Norma de propiedades, planta y equipo, la cual se registrará debitando la subcuenta que corresponda de cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por los importes correspondientes al periodo actual, y la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por los valores de la depreciación de periodos anteriores, y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Así mismo, la entidad debe 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 numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

CONCEPTO No. 20221100074881 DEL 23-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades, planta y equipo
	SUBTEMA	Reconocimiento de vallas de publicidad

Doctora
SILVIA PATIÑO ÁLZATE
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° 20220010053682 del 24 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se pregunta si las vallas que adquiere la entidad por concepto de publicidad a la gestión de la entidad, se deben considerar como un activo fijo y cuál es su tiempo de depreciación.

En correo del 25 de noviembre de 2022 se especifica que la entidad es una Corporación Autónoma Regional.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

18. La utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a la rendición de cuentas, a la toma de decisiones ni al control.

(...)

6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad.

81. 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.

82. La medición fiable, como criterio para el reconocimiento, implica que un elemento tiene un valor que se puede determinar con razonabilidad. (...)

(...)

6.2.1 Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

85. Cuando no existe probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconoce un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo” (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, 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.

(...)

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” (Subrayados fuera de texto).

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del 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 y, para su reconocimiento, debe ser posible su medición de forma fiable, es decir, que su valor que se pueda determinar con razonabilidad.

En este sentido, la entidad debe 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 recursos en el estado de situación financiera o afectar directamente el gasto en el resultado del periodo.

Si del anterior análisis se concluye que el recurso adquirido es susceptible de ser reconocido como activo, puede proceder a su clasificación. 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 por la entidad 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.

De acuerdo a la Norma propiedades, planta y equipo, dichos elementos, 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. Con relación al reconocimiento de la depreciación del activo, se llevará a cabo mediante el método de depreciación que mejor refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos o del potencial de servicio, el cual debió quedar definido por la entidad en el Manual de Políticas Contables. 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.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20221100002751 del 10-02-2022
20221100003191 del 14-02-2022
20221100030681 del 13-05-2022
20221100032341 del 18-05-2022
20221100032391 del 19-05-2022
20221100046621 del 16-06-2022
20221100047771 del 22-06-2022
20221120048451 del 28-06-2022
20221100049561 del 05-07-2022
20221100049971 del 06-07-2022
20221100050521 del 11-07-2022
20221100051631 del 19-07-2022
20221100053221 del 03-08-2022
20221100056911 del 31-08-2022
20221100057661 del 09-09-2022
20221100059241 del 26-09-2022
20221100059251 del 26-09-2022
20221100063511 del 21-10-2022
20221100063741 del 21-10-2022
20221120064031 del 26-10-2022
20221100066261 del 09-11-2022
20221100068751 del 22-11-2022
20221100072131 del 05-12-2022
20221100074011 del 14-12-2022

1.2.11 BIENES DE USO PÚBLICO**CONCEPTO No. 20221100004201 DEL 18-02-2022**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Bienes de uso público Bienes históricos y culturales
	SUBTEMAS	Se requiere de avalúos para la medición posterior de bienes de uso público, históricos y culturales.

Señor
MIGUEL ANTONIO PINEDA ACOSTA
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°20221400000202 el 04 de enero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Cómo se debe determinar la vida útil y la medición posterior de los bienes de uso público y de las obras de arte?

Para estas labores se deben hacer avalúos o existe una alternativa en caso de que el valor de los avalúos sea excesivamente costoso en relación con el valor del bien?

Qué método de avalúo es el más apropiado para efectuar la medición posterior: El método de costos de reposición o el método comparativo de precios de mercado?”

CONSIDERACIONES

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 y actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, en el capítulo I. Activos, establecen:

“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.

(...)

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.

(...)

21. 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.

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. La entidad definirá, en sus políticas contables, los criterios empleados para identificar los activos que, dada su materialidad, deban ser objeto de deterioro, así como para identificar las disminuciones significativas de la capacidad del activo para prestar servicios.

(...)

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.

4. Son ejemplos de bienes históricos y culturales, los monumentos históricos, los lugares arqueológicos y las obras de arte.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

15. La vida útil será revisada, como mínimo, al término de cada periodo contable y si existe un cambio significativo, se ajustará 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". (Subrayados fuera de texto)

Finalmente, para que un bien pueda ser reconocido como bien de uso público o bien histórico y cultural, se deberá tener en cuenta lo señalado en el numeral 6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros del Marco conceptual para la Preparación y Presentación de los Hechos Económicos de las entidades de gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 533 de 2015 y, actualizado, según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021:

"6.2.1. Reconocimiento

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

85. Cuando no existe probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconoce un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo".

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Conceptual para las entidades de Gobierno, los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros y para su reconocimiento debe ser posible su medición de forma fiable.

Ahora bien, la Norma de Bienes de Uso Público del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que después del reconocimiento, los bienes de uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

Para la determinación de la depreciación acumulada se debe tener en cuenta el método de depreciación, el valor residual y la vida útil del activo. La vida útil se establecerá con base en una estimación que efectúe la entidad de acuerdo con la experiencia que tenga con activos similares, además de otros factores señalados en la misma norma en el numeral 15, transcrito en las consideraciones.

Igualmente, la Norma de Bienes de Uso Público indica que el deterioro de estos activos se reconocerá si se tiene evidencia de daño físico que disminuya significativamente su capacidad para prestar el servicio. Para tal efecto, el deterioro se medirá por el valor en libros de la parte del activo que presente daño físico.

Por otra parte, con base en la Norma de bienes históricos y culturales, se reconocerán como tales aquellos bienes tangibles, a los que se les atribuye valores colectivos, históricos, estéticos y simbólicos, y además deberá existir el acto administrativo que así los declare. Estos bienes, luego del reconocimiento, se medirán por el costo, y solo se depreciará la restauración realizada, con base en la vida útil estimada por la entidad.

La vida útil será determinada en función del periodo previsible que transcurrirá hasta que sea necesaria otra restauración de las mismas características, por lo que la vida útil se entiende como el periodo durante el cual se espera que fluya el potencial de servicio de la restauración realizada.

En consecuencia, la regulación contable expedida por la CGN, respecto de los bienes de uso público y de los bienes históricos y culturales no requiere de la realización de avalúos comerciales para la medición posterior de estos activos.

CONCEPTO No. 20221100072171 DEL 05-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Bienes de uso público Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Separación del valor de bienes de uso público entre construcción y terreno. Tratamiento de predios sin legalizar.

Doctora
MAYRA ROCÍO AVELLANEDA AMAYA
Subdirector Técnico Contabilidad
Gobernación 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° 20220010049602 del 26 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“El Departamento de Boyacá en el proceso de valuación de los activos fijos del Departamento para la convergencia a Norma Internacional de NIIF – NICSP, registró el costo total asignado según proceso de valuación a las vías del departamento en la cuenta contable 171001 – Red Carretera, sin distingo del costo del terreno y del costo de la construcción y/o los mejoramientos como tal de cada vía.

De acuerdo a Auditoría adelantada por la Contraloría General de Boyacá se presentó un hallazgo por parte de esa entidad en donde se solicita que se registre de forma independiente el costo del terreno. Por lo anterior, se solicita un concepto frente al tratamiento contable que se le debe dar a los siguientes hechos económicos:

1. ¿Qué proceso se debe realizar para separar el costo del terreno y el costo de la construcción de la vía? Lo anterior teniendo en cuenta que el costo de una valuación por parte de peritos expertos sería muy alto y la relación costo/beneficio no sería conveniente para el Departamento.
2. ¿En qué cuenta contable se debe registrar el costo del terreno de la vía?
3. ¿En las vías asignadas en donde no se tiene legalizada la propiedad del terreno por corresponder a un terreno asignado hace más de 100 años, como se le debe dar tratamiento a estos predios sin legalizar?”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de

su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este” (Subrayado fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, disponen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

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.

(...)

11.3. Medición posterior

12. Después del reconocimiento, los bienes de uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

19. La depreciación de un bien de uso público iniciará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la administración de la entidad. El cargo por depreciación se reconocerá como gasto en el resultado del periodo. Los terrenos no serán objeto de depreciación.

(...)

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 del texto).

El Instructivo 002 de 2015, mediante el cual se impartieron las instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señalaba:

“1. PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS SALDOS INICIALES BAJO EL NUEVO MARCO NORMATIVO

(...)

1.1. ACTIVOS

1.1.10. Bienes de uso público

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, los bienes de uso público son activos destinados para el uso, goce y disfrute de la colectividad y que por lo tanto, están al servicio de esta, en forma permanente, con las limitaciones que establece el ordenamiento jurídico y la autoridad que regula su utilización. Frente a estos bienes, el Estado cumple una función de protección, administración, mantenimiento y apoyo financiero. Los bienes de uso público se caracterizan porque son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

(...)

Los terrenos sobre los que se construyen los bienes de uso público se reconocerán por separado.

(...)

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:

(...)

ii) Al costo de reposición a nuevo depreciado determinado a través de un avalúo técnico en la fecha de transición. La depreciación acumulada, si hubiere, se dará de baja afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición depreciado y el costo por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Pregunta 1 y 2

Atendiendo a lo señalado por el Instructivo 002 de 2015 y por la Norma de bienes de uso público, se reconocen como tal 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. Además, se establece que los terrenos sobre los que se construyan los bienes de uso público se reconocerán por separado.

Así mismo, es preciso señalar que 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, la decisión allí tomada frente a la alternativa de medición para los elementos de bienes de uso público no es modificable con posterioridad.

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 establece que son errores las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros, 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, si en el proceso de elaboración de los saldos iniciales de la Gobernación sobre los saldos correspondientes a las vías no se realizó la distinción entre el terreno y construcción, corresponderá efectuar la corrección del error ajustando las partidas correspondientes del activo afectadas por el error contra el patrimonio.

Teniendo en cuenta lo anterior, se deberán revisar las valoraciones realizadas a las vías y que fueron aplicables a 1º de enero de 2018, estimando la proporción que corresponde a terrenos y la que corresponde a la construcción. El registro contable se efectuará mediante un débito en la subcuenta 171014-Terrenos de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO y un crédito en la subcuenta 171001-Red carretera de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO, por el valor del terreno erróneamente clasificado.

Así mismo, se corregirá la depreciación acumulada correspondiente al terreno mediante un débito en la subcuenta 178501-Red carretera de la cuenta 1785 DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO (CR) y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por la depreciación acumulada a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior al cual se corrige el error, y un crédito en la subcuenta 536401-Red carretera de la cuenta 5364 DEPRECIACIÓN DE BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO, por los gastos depreciación erróneamente efectuada en el periodo en que se enmienda el error.

Igualmente, se deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, se deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con 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.

Pregunta 3.

De conformidad con el Marco Conceptual 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 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. Así mismo, deben tenerse en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: (i) la titularidad legal, aunque no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este; (ii) los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos; (iii) el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso; (iv) la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos; y (v) la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

En este sentido, frente a los predios de vías asignadas hace más de cien años y donde no se tiene legalizada la propiedad del terreno, es preciso evaluar lo anteriormente mencionado, en tanto que aun cuando no se cuente con la titularidad del mismo, si se determina que la Gobernación controla los mencionados activos, estos deberán reconocerse en los estados financieros.

En consecuencia, si, teniendo el control de los bienes, la Gobernación no los ha reconocido en sus estados financieros, procederá a evaluar el momento a partir del cual estos cumplían con la definición de activo. Por lo cual, si se concluye en que cumplían con la definición de activo en una vigencia anterior, se reconocerán en las cuentas correspondientes al activo afectando la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

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 numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Ver concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No.20221100032341 del 18-05-2022

20221100050121 del 07-07-2022

20221100063441 del 20-10-2022

20221120064091 del 27-10-2022

20221100072191 del 05-12-2022

1.2.12 BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES

Ver concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20221100004201 del 18-02-2022

20221100056581 del 29-08-2022

20221100063411 del 20-10-2022

1.2.13 RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.14 PROPIEDADES DE INVERSIÓN

CONCEPTO No. 20221100052641 DEL 27-07-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Propiedades de inversión Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo
	SUBTEMA	Actualización del valor de propiedades de inversión mediante avalúo técnico. Reconocimiento de las mejoras realizadas por los operadores a propiedades de inversión. Soporte contable idóneo para el reconocimiento de las mejoras realizadas por terceros.

Doctora
SANDRA CAROLINA MORENO SÁNCHEZ
Gerente Contable
Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S.A. - Fiducóldex
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° 20220010030262 del 28 de junio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala que el Patrimonio Autónomo Fondo Nacional del Turismo – Fontur, administrado por la Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S.A. – Fiducoldex, tiene reconocidos como propiedades de inversión, los bienes inmuebles con vocación turística recibidos del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, sobre los cuales tiene la potestad de celebrar contratos de concesión, arriendo, comodato y administración hotelera.

A dichos bienes se les reconoce la depreciación mensual y son objeto de evaluación de deterioro del valor una vez al año. Adicionalmente, por efectos contractuales y por solicitud del Fontur, se realizan avalúos técnicos de manera anual.

Por lo anterior, se consulta:

“1. Teniendo en cuenta la realización de los avalúos técnicos a los diferentes bienes inmuebles, ¿estos se podrían tomar como base para actualizar el valor del costo en libros (propiedad de inversión) así haya deterioro o no?

2. ¿Procede registro de mayor valor los activos para aquellos bienes de operación hotelera, en los cuales el operador ha realizado mejoras?

3. ¿De ser afirmativa la respuesta anterior, cuál sería el soporte contable de registro de mejoras teniendo en cuenta que estas se realizan por parte del operador y no por parte de Fontur? ¿Podría usarse avalúo técnico?”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, actualizadas mediante la Resolución 211 de 2021, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

(...)

14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

14.1. Reconocimiento

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad de inversión se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos.

(...)

14.3. Medición posterior

14. Después del reconocimiento, las propiedades de inversión se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado. Para tal efecto, se aplicarán los criterios definidos en las normas de Propiedades, planta y equipo y de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo.

(...)

19. DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

1. El deterioro de valor de un activo generador de efectivo es una pérdida en sus beneficios económicos futuros, adicional al reconocimiento sistemático realizado a través de la depreciación o amortización. El deterioro de un activo generador de efectivo, por tanto, refleja una disminución en los beneficios económicos futuros que el activo le genera a la entidad que lo controla.

(...)

19.3. 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". (Subrayado fuera del texto)

Por otra parte, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable actualizado mediante 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 de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó." (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con la Norma de propiedades de inversión, con posterioridad a su reconocimiento estos elementos se medirán al costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado,

para lo cual se aplicarán los criterios definidos en las normas de Propiedades, planta y equipo y de Deterioro del valor de los activos generadores de efectivo.

Por lo anterior, la actualización del valor de los elementos de propiedades de inversión no está permitida por la norma y 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 el valor recuperable, entendido como el mayor entre el valor de mercado del activo menos los costos de disposición y su valor en uso.

Ahora bien, con respecto a su segunda inquietud, las adiciones y mejoras son erogaciones en que se incurre para aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o reducir significativamente los costos, las cuales se reconocen como mayor valor de la propiedad de inversión y que afecta el cálculo futuro de la depreciación.

En este sentido, si se evidencia que las erogaciones efectuadas por el operador aumentan la vida útil del activo, amplían su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejora la calidad de los productos y servicios, o reduce significativamente los costos, las mismas se reconocerán como un mayor valor de las propiedades de inversión.

Frente a su tercera inquietud, los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos, que permiten la verificación y comprobación exhaustiva y aleatoria de la información registrada, por lo que, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

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 otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20221100030681 del 13-05-2022
20221100063741 del 21-10-2022

1.2.15 ACTIVOS INTANGIBLES

CONCEPTO No. 20221100017381 DEL 22-03-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Activos intangibles Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMAS	Amortización de activos intangibles generados internamente. Medición inicial de software recibido en una transacción sin contraprestación. Reexpresión de estados financieros por corrección de errores de periodos anteriores. Registro en cuentas de orden de activos intangibles que no cumplen los criterios para su reconocimiento.

Doctora
SANDRA MÓNICA GAVILÁN VILLAMIL
Profesional especializada - Contadora
Departamento Administrativo de la Función Pública
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° 20220010006252 el 9 de febrero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Dentro del Departamento Administrativo de la Función Pública, se han desarrollado software con el objetivo de mejorar la calidad del servicio que la entidad presta en el marco al cumplimiento de su objeto social y misionalidad, de los cuales no pretende vender ni comercializar a futuro.

Estos softwares se vienen desarrollando desde el 2011, 2012, 2014,2015, 2016 entre otros (ver cuadro anexo), a cada uno de los softwares año a año se les ha realizado mejoras para potencializar sus servicios.

(...)

La oficina de las Tecnologías de la Informática y Comunicaciones, quienes son los encargados del desarrollo y tienen el control de estos softwares durante las vigencias anteriores han venido trabajando por el equipo de personal de esa dependencia para levantar la información

correspondiente al coste de cada uno de ellos e indicar la vida útil de cada uno como lo indica la política contable establecida en la Entidad.

A la fecha no se encuentran registrados en los Estados Financieros de la Entidad porque no se tenía la certeza del costo de cada software hasta la vigencia 2022 que nos están haciendo entrega de un avance de la información ya que aún no se cuenta con el dato definitivo de la determinación de la vida útil de cada uno de ellos.

(...)

La amortización de los softwares de acuerdo a lo indicado de las vidas útiles, ¿se aplica desde el momento que inicio (Sic) el desarrollo teniendo en cuenta que son muchos años atrás inclusive sin aun haber estado bajo Norma Internación (Sic) NICPS?, desde la fecha final del desarrollo y que se instaló en los equipos de la entidad para su uso?

Adicional nos indican que el Gestor Normativo inició en la vigencia 2015 con un convenio interadministrativo con la Alcaldía de Bogotá, la cual entregó tanto la aplicación con la base de datos a cero costos, para que Función Pública realizara la instalación del aplicativo y la migración de la información y que a la fecha lo maneja y controla Función Pública, (Sic)

1. ¿Cuál sería el procedimiento para determinar el valor inicial del aplicativo y de la base de datos, que fueron entregados por la otra entidad?
2. ¿Se debe registrar como bienes recibidos sin contraprestación?

Así mismo nos indican que Orfeo es un sistema de Gestión Documental y de procesos desarrollado inicialmente por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios (SSPD) en Colombia, licenciado como software libre bajo licencia GNU/GPL.

1. ¿Cuál sería el procedimiento para determinar el valor inicial del aplicativo y de la base de datos, que fueron entregados por la otra entidad?
2. ¿Se debe registrar como bienes recibidos sin contraprestación? ¿Para poder ingresar estos softwares a los Estados Financieros del Departamento Administrativo de la Función Pública, se debe realizar la re expresión de los mismo?

De ser necesario, ¿Cuál es el proceso para elaboración de la re expresión de los estados financieros?

Mientras que se finaliza el levantamiento de toda la información necesaria, para poder ingresar estos softwares a los estados financieros, ¿se pueden majear (Sic) en cuantas (Sic) de orden? ¿Cuál sería la contabilización en cuentas de orden?"

Adicionalmente, se anexa el documento "Costeo de sistemas de información".

CONSIDERACIONES

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 por la Resolución 211 de 2021, define:

“(…)

82. 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 una obligación asociada a un litigio en contra de la entidad cumpla la definición de pasivo y de gasto y la condición de probabilidad para ser reconocida, no se reconoce ni el pasivo ni el gasto si no es posible medir de forma fiable la obligación a pagar.

83. El no reconocimiento de un elemento de los estados financieros no se subsana revelando, en las notas a los estados financieros, las políticas contables aplicadas. Sin embargo, la revelación 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 revelación también brinda información sobre los elementos que cumplen la definición pero que no se pueden medir fiablemente; en estos casos, la revelación es apropiada porque proporciona información relevante para la evaluación de la situación financiera de la entidad.

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente”. (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, en particular la actualización realizada por la Resolución 211 de 2021, establecen:

“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 se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

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.

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.

15.2.1. Activos intangibles adquiridos

13. El costo de un activo intangible que se adquiere en forma separada estará conformado por el precio de adquisición, los aranceles de importación e impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor del activo intangible y afectará la base de amortización.

(...)

19. Cuando se adquiera un activo intangible en una transacción sin contraprestación, la entidad medirá el activo adquirido de acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. En todo caso, al valor determinado, se le adicionará cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso previsto.

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.

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.

(...)

CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1.3. Transferencias

(...)

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)

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, hayan sido emitidos por el Contador General de la Nación, como máxima autoridad contable de la administración pública en el país.

Así pues, es necesario aclarar que el Marco Normativo para Entidades de Gobierno es un desarrollo propio de la CGN, que tiene como referente los conceptos y criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación contenidos en el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público; por lo tanto, la consulta se resuelve dentro del ámbito del Marco Normativo anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones.

1. Inicio de la amortización de activos intangibles desarrollados internamente

La Norma sobre activos intangibles indica que no se pueden reconocer activos intangibles generados internamente, a menos que correspondan al resultado de una fase de desarrollo, por lo que la entidad debe diferenciar la fase de investigación de la fase de desarrollo. Así pues, la fase de investigación consiste en la obtención de nuevos conocimientos, mientras que la fase de desarrollo es 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 se reconocerán como un activo intangible desarrollado internamente si, y solo si, la entidad 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.

Asimismo, la entidad medirá los activos intangibles generados internamente por su costo, que 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 costos de materiales e insumos, 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. No obstante, no formarán parte del costo de los activos intangibles generados internamente, entre otros, los gastos administrativos u otros gastos indirectos de carácter general no atribuibles a la preparación del activo para su uso.

Si la entidad no puede diferenciar los desembolsos de la fase de investigación de aquellos de la fase de desarrollo, entonces debe reconocer todos estos como gasto en el resultado del periodo. Además, si ha reconocido inicialmente como gasto los desembolsos relacionados con el desarrollo de un activo intangible, entonces no podrá reconocerlos posteriormente como parte del costo de ningún activo intangible.

Así las cosas, para aquellos sistemas desarrollados internamente que cumplan los criterios de reconocimiento descritos y cuyos desembolsos no deban reconocerse en el gasto conforme el anterior párrafo, la Norma de activos intangibles establece que la amortización iniciará cuando el activo intangible se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad. Por lo tanto, durante la fase de desarrollo de un activo intangible no se realizará amortización de su costo, ya que se encuentra en proceso de elaboración y aún no se tiene el valor completo del costo. Por consiguiente, la amortización de un activo intangible desarrollado internamente deberá iniciar en la fecha en que se encuentre completamente desarrollado y en disposición para el uso previsto por la administración de la entidad.

Al respecto es importante resaltar que la entidad debe identificar claramente la fecha de puesta en operación de cada uno de los sistemas de información, de tal forma que se puedan distinguir las erogaciones que componen el costo inicial de cada activo intangible generado internamente, de las erogaciones por adiciones y mejoras incurridas con posterioridad a su reconocimiento.

Para las erogaciones incurridas con posterioridad a su reconocimiento, la entidad deberá diferenciar entre aquellas que corresponden a adiciones y mejoras de otro tipo de erogaciones. Se entiende por adiciones y mejoras aquellas erogaciones que contribuyen a 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. Así, aquellas erogaciones que correspondan a adiciones y mejoras aumentarán el costo del activo intangible y afectarán el cálculo de la amortización; mientras que aquellas que no lo sean, deben ser reconocidas como gasto.

2. Medición inicial del Gestor Normativo y Orfeo recibidos en una transacción sin contraprestación

El Marco Conceptual establece la medición fiable como uno de los criterios de reconocimiento de todo hecho económico. Esta consiste en realizar una valoración monetaria de manera razonable sobre el hecho económico en cuestión. Por lo tanto, cuando un hecho económico no puede ser medido fiablemente, no será objeto de reconocimiento, aun cuando se cumplan los demás criterios.

Aunado a lo anterior, el párrafo 19 de la Norma de Activos Intangibles establece que cuando la entidad reciba un activo intangible en una transacción sin contraprestación, se debe medir inicialmente de conformidad con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, según la cual estos bienes deben medirse al valor de mercado, o en ausencia de este a su costo de reposición. Si no es posible determinar ninguno de los dos valores anteriores, entonces este activo debe medirse al valor en libros que tenía en la entidad que lo transfirió.

Al valor determinado de conformidad con el párrafo anterior se deben agregar todas aquellas erogaciones directamente atribuibles a la preparación del activo para el uso previsto por la

administración de la entidad, según se detalla en la sección sobre reconocimiento de la Norma de Activos Intangibles.

En este sentido, si la entidad no puede determinar el valor del Gestor Normativo o de Orfeo de conformidad con lo señalado anteriormente, no se realizará reconocimiento por el hecho de su recepción, pero deberá revelarse esta información en las notas a los estados financieros. Por lo anterior, los desarrollos posteriores realizados por la entidad relacionados con los sistemas no reconocidos inicialmente como activos intangibles deberán reconocerse como gasto, aun cuando se trate de mejoras o adiciones.

3. Reexpresión de estados financieros por corrección de errores

Frente a sus preguntas sobre la reexpresión de estados financieros con ocasión del reconocimiento de los sistemas de información se informa que la CGN se ha pronunciado sobre este tema mediante el Concepto N° 20221100007911, del 23 de febrero de 2022, en el cual se concluyó que este procedimiento depende del criterio de materialidad definido por cada entidad y, por lo tanto, le compete a cada entidad precisar si tras la corrección de errores de periodos anteriores debe reexpresar o no los estados financieros para efectos de presentación. En este sentido, se adjunta el referido concepto para que el Departamento Administrativo de la Función Pública atienda lo allí concluido.

4. Registro en cuentas de orden de activos intangibles que no cumplen los criterios para su reconocimiento

Es pertinente señalar que las cuentas de orden deudoras no forman parte integral de los estados financieros, toda vez que su propósito es controlar los hechos o circunstancias de los cuales pueden generarse derechos a favor de la entidad y, por lo tanto, no afectan su situación financiera, resultados o flujos de efectivo.

Sin embargo, si los sistemas de información no cumplen los requisitos para su reconocimiento como activos intangibles y la entidad considera necesario controlarlos mediante su registro en las cuentas de orden y puede hacer una medición, entonces puede hacer el registro en cuentas de orden debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y acreditando la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control por contra de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Ahora bien, el registro en cuentas de orden no puede reemplazar ningún elemento de los estados financieros que cumpla los criterios para su reconocimiento como activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto. Por lo tanto, si los sistemas de información cumplen los requisitos para su reconocimiento como activos intangibles, entonces la entidad deberá realizar dicho reconocimiento y no puede registrarlos en las cuentas de orden.

CONCEPTO No. 20221100031601 DEL 16-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Activos Intangibles
	SUBTEMA	Determinación de la vida útil de activos intangibles adquiridos.

Doctora
ADRIANA MARITZA ÁVILA GUZMÁN
Asesor con Funciones de Contador Oficial
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), radicada con el N° 20220010017952 del 12 de abril de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De manera atenta me permito solicitar su amable colaboración para realizar una mesa de trabajo para tratar el tema de la vida útil de licencias de software a perpetuidad o vitalicias.

Las inquietudes son las siguientes:

Software: Como se definiría la vida útil del software en el caso que estos no la tengan definida desde su adquisición y que depende de condiciones futuras es decir obsolescencia, reemplazo u no uso de la mismas.

Licencias: Cálculo de la vida útil que no está definida en el momento de adquisición y que su durabilidad dependa de condiciones futuras que no se pueden predecir, como obsolescencia, reemplazo o no uso de las mismas”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, define:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

4.1. Características fundamentales

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

(...)

25. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera de propósito general; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que esta se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Una descripción neutral se apoya en la prudencia, la cual se ejerce cuando se actúa con cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. Esto contribuye a que los elementos de los estados financieros no estén sobrestimados ni subestimados y, en consecuencia, la información financiera de propósito general no induzca a decisiones sesgadas.

26. Una descripción libre de error significativo es aquella en la que no hay errores u omisiones materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y en la que el proceso para producir la información 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

4.2.1. Verificabilidad

30. La verificabilidad le ayuda a asegurar a los usuarios que la información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos que pretende representar. Verificabilidad significa que diferentes observadores independientes y debidamente informados podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente completo, sobre la fidelidad de la representación de una descripción particular. Para ser verificable, la información cuantificada puede ser una estimación única o también un rango de posibles valores y probabilidades relacionadas.

31. La verificación puede ser directa o indirecta. Verificación directa significa comprobar un valor u otra representación mediante observación directa, por ejemplo, cuando se cuenta efectivo. Verificación indirecta significa comprobar las variables de un modelo, fórmulas u otra técnica y recalculer el resultado utilizando la misma metodología, por ejemplo, cuando se verifica el valor del inventario comprobando las variables (cantidades y costos) y se recalcula el saldo final utilizando una misma suposición de flujo de costo (por ejemplo, el método primeras en entrar, primeras en salir)". (Subrayado fuera de texto)

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, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“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.

31. La vida útil de un activo intangible asociado a un derecho contractual o legal fijado por un plazo limitado que puede renovarse incluirá el periodo de renovación cuando exista evidencia que respalde que la renovación no tiene un costo significativo. Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que se espera fluyan a la entidad como resultado de esta, estos costos formarán parte del costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

(...)

34. El valor residual, la vida útil y el método de amortización se revisarán, como mínimo, al término del periodo contable y si existiera un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con el Marco Conceptual, la información debe representar fielmente la realidad económica de la entidad, mediante descripciones completas, neutrales y libres de error significativo. Así, se entiende que una descripción es neutral cuando, entre otros, se apoya en la prudencia, la cual se ejerce al actuar con cautela al momento de hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. Además, una descripción está libre de error significativo cuando no hay errores u omisiones materiales, lo cual no significa exacta en todos los aspectos.

Adicionalmente, el mismo Marco Conceptual define que la información financiera material que represente fielmente la realidad debe ser verificable. En este sentido, la información cuantificada puede ser una estimación única o también un rango de posibles valores y probabilidades relacionadas, por lo que se puede aplicar, entre otras, una verificación indirecta, que consiste en comprobar las variables de un modelo, fórmulas u otra técnica y recalcular el resultado utilizando la misma metodología.

Por su parte, la Norma de activos intangibles determina que este tipo de activos deben medirse posteriormente a su reconocimiento al costo menos amortización acumulada menos deterioro de valor acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil. Es decir, es necesario que la entidad defina, entre otras variables, una vida útil para cada tipo de activo intangible.

Siguiendo la misma Norma, la vida útil se define como el periodo durante el cual la entidad espera recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo. Por lo tanto, 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.

Bajo este contexto normativo, la entidad debe realizar una estimación de la vida útil de los activos intangibles objeto de su consulta, con el fin de representar fielmente el consumo de los beneficios económicos o potencial de servicio asociados, teniendo en cuenta el ejercicio de la prudencia y sin pretender la exactitud en todos sus aspectos. En consecuencia, el hecho de que una licencia sea vitalicia o sobre un software no se conozca el momento exacto de su obsolescencia, reemplazo o desuso, no es condición suficiente para considerar que el activo tiene una vida útil indefinida.

Por tanto, se debe estimar la vida útil con base en la experiencia de la entidad sobre el periodo durante el cual ha utilizado activos similares. Es pertinente indicar que esta estimación no se requiere que sea un número exacto de periodos, sino que puede ocurrir que sea necesario definir un rango de periodos para poder atender a las particularidades de cada software o licencia.

Adicionalmente, deberá incluir en su manual de políticas contables la manera en que se estima la vida útil de este tipo de activos intangibles, de tal forma que se propenda por la verificabilidad de la información financiera y se pueda ayudar a los usuarios a comprobar la representación fiel de este tipo de hechos económicos.

No obstante, es preciso señalar que se debe revisar periódicamente la estimación de la vida útil de los activos intangibles, junto con su valor residual y el método de amortización, con el fin de determinar si han ocurrido cambios significativos sobre estas variables que conduzcan a ajustes en el patrón de consumo de los beneficios económicos o potencial de servicio.

CONCEPTO No. 20221100032771 DEL 20-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Activos Intangibles
	SUBTEMA	Amortización de licencia de software con un periodo definido contractualmente.

Señor
 JOSÉ ELÍAS VARGAS
 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° 20221100018852 del 20 de abril de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1. Los elementos físicos (muebles y enseres, equipos de computo (Sic), equipos de oficina, entre otros) que por política contable de la entidad publica (Sic), son clasificados como elementos de consumo controlado. ¿Es obligatorio incluirlos en la póliza todo riesgo?. (Sic)

2. Hacer depreciaciones a un software vencido por ser elemento duracion (Sic) fija "antivirus", ¿es un procedimiento incorrecto por parte de la contadora de la entidad?

3. Una política contable de una entidad territorial, puede definir que los elementos devolutivos se clasifiquen como elementos de consumo controlado, colocando un valor superior al sugerido por la Contaduria (Sic) General, Ejemplo: en un documento la CGN, definio (Sic) que los bienes devolutivos se podian (Sic) reclasificar cuando su valor sea menor al 50% del SMMLV, una Entidad Territorial el libre de determinar que (Sic) valor define para este proceso?

4. ¿Cuál es el porcentaje que deben aplicar las entidades territoriales para la reclasificación de bienes devolutivos a bienes de consumo controlado?”.

CONSIDERACIONES

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, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“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.

31. La vida útil de un activo intangible asociado a un derecho contractual o legal fijado por un plazo limitado que puede renovarse incluirá el periodo de renovación cuando exista evidencia que respalde que la renovación no tiene un costo significativo. Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que se espera fluyan a la entidad como resultado de esta, estos costos formarán parte del costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

(...)

34. El valor residual, la vida útil y el método de amortización se revisarán, como mínimo, al término del periodo contable y si existiera un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores”. (Subrayado fuera de texto)

En el Concepto N° 20211100020281, del 14 de mayo de 2021, sobre el tratamiento contable de los elementos y bienes que ingresan a almacén, la CGN concluyó:

“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". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que:

Pregunta 1. Sobre la obligación de incluir los elementos de consumo controlado en la póliza todo riesgo:

Atendiendo lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del

artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos de contabilidad pública, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la administración pública. Por lo cual, la CGN no es la entidad competente para pronunciarse sobre la obligatoriedad de incluir los elementos de consumo controlado en la póliza todo riesgo.

En este sentido, se informa que se dio traslado de esta parte de su consulta a la Agencia Nacional de Contratación Pública – Colombia Compra Eficiente.

Pregunta 2. Sobre la amortización de un software de duración fija:

La Norma de activos intangibles determina que este tipo de activos deben medirse posteriormente a su reconocimiento, al costo menos amortización acumulada menos deterioro de valor acumulado. La amortización es la distribución sistemática del valor amortizable de un activo intangible durante su vida útil. Es decir, es necesario que la entidad defina, entre otras variables, una vida útil para cada tipo de activo intangible.

Siguiendo la misma Norma, la vida útil se define como el periodo durante el cual la entidad espera recibir los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al activo. Por lo tanto, 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.

Asimismo, la Norma citada establece que se debe tener en cuenta el periodo de renovación de los derechos contractuales de un activo intangible que tenga plazo definido en los términos contractuales, cuando exista evidencia de que los costos de renovación no son significativos. En caso contrario, si los costos de renovación son significativos, entonces la entidad no tendrá en cuenta el periodo de renovación para la estimación de la vida útil.

Bajo este contexto normativo, la entidad estimará la vida útil de las licencias de software que tengan una duración definida contractualmente por el menor periodo entre el tiempo en que obtendría el potencial de servicio esperado y el plazo establecido en los términos contractuales más el periodo de renovación, si aplica. Es decir, si el plazo establecido en los términos contractuales más el periodo de renovación, si aplica, es inferior al periodo en el que se espera obtener el potencial de servicio, la entidad deberá utilizar dicho plazo contractual como la vida útil de la licencia de software y realizar la amortización durante tal periodo.

No obstante, es preciso señalar que se debe revisar periódicamente la estimación de la vida útil de los activos intangibles, junto con su valor residual y el método de amortización, con el fin de determinar si han ocurrido cambios significativos sobre estas variables que conduzcan a ajustes en el patrón de consumo de los beneficios económicos o potencial de servicio.

Preguntas 3 y 4. Sobre la clasificación de bienes y elementos que ingresan a almacén:

Sobre la clasificación de bienes y elementos que ingresan al almacén de la entidad entre las categorías de elementos de consumo controlado y elementos devolutivos, me permito informar que la CGN se pronunció al respecto, mediante el Concepto N° 20211100020281, del 14 de mayo de 2021.

Por lo tanto, se adjunta copia de dicho Concepto para que la entidad atienda lo concluido allí, en particular lo que se refiere al reconocimiento de los elementos objeto de su consulta, en atención a la definición de activo, la política de materialidad definida por la propia entidad y la intención que tenga frente a dichos elementos para su clasificación en alguno de los grupos de la clase 1-ACTIVOS.

CONCEPTO No. 20221100043661 DEL 13-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Activos Intangibles
	SUBTEMA	Reconocimiento de la marca “Antioquia es Mágica”

Doctora
LUZ AYDÉ CORREA AGUIRRE
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° 20220010021632 del 6 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1. Antecedentes

(...) En el ejercicio de sus funciones y con el fin de promover el turismo en el Departamento de Antioquia, se crea el programa “Antioquia es Mágica” a través de la Secretaría de Turismo, el cual se define a sí mismo como “el programa de turismo del Departamento de Antioquia que busca posicionar y fortalecer a los municipios del Departamento como territorios turísticos a nivel local, regional, nacional e internacional; a través del desarrollo de mercados especializados, la instalación de capacidades territoriales y el marketing, enfocados en los saberes, talentos y vivencias”.

2. Consideraciones

“Antioquia es Mágica” está registrada actualmente como Marca (Mixta) por el Departamento de Antioquia como titular de esta ante la Superintendencia de Industria y Comercio, la cual, a través de la Resolución N° 74004 concedió su registro, para distinguir servicios de la Clasificación Internacional de Niza edición N° 11, comprendidos en las clases 35 y 41, dando una vigencia de 10 años sobre su registro y reconociendo al Departamento de Antioquia como titular de la misma. Posteriormente, se expidió el Certificado de Registro de Signo Distintivo N° 668870 para la marca por parte de la Superintendencia de Industria y Comercio con vigencia hasta el 23 de noviembre de 2030.

Actualmente, el Departamento de Antioquia no explota la marca comercialmente, por lo que esta no genera ingresos al Departamento, sin embargo, desde la Secretaría de Turismo se está haciendo la gestión de iniciar su explotación económica, de forma tal que esta pueda generar ingresos para el

Departamento, proyecto pensado en principio para ceder la marca a un tercero para su explotación, quien sería la “Empresa de Parques y Eventos de Antioquia – ACTIVA E.I.C.E.”, entidad descentralizada del Departamento de Antioquia.

Todos los desembolsos realizados para la construcción del programa/marca “Antioquia es Mágica” fueron registrados en la contabilidad del Departamento de Antioquia como gastos asociados al programa. (...)”.

3. Consulta

(...)

1. Si el programa/marca con denominación “Antioquia es Mágica” debería estar reconocida como un activo intangible en los Estados Financieros del Departamento de Antioquia, teniendo en cuenta las implicaciones legales y contables que pueda tener su explotación económica, bajo el supuesto de cederla a un tercero para su explotación.

2. En caso de que se tenga que hacer su reconocimiento en los Estados Financieros del Departamento, como se haría la valoración o estimación para el registro contable”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificadas por la Resolución 211 de 2021, señalan:

“15. ACTIVOS INTANGIBLES

15.1. Reconocimiento

(...)

9. No se reconocerán como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes ni otras partidas similares que se hayan generado internamente. Tampoco se reconocerán como activos intangibles los desembolsos por actividades de capacitación; la publicidad y actividades de promoción; los desembolsos por reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de la entidad; los costos legales y administrativos generados en la creación de la entidad; los desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación o actividad o, para comenzar una operación; ni los costos de lanzamiento de nuevos productos o procesos”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La Norma de activos intangibles indica que no se podrán reconocer como activos intangibles las marcas. Ahora bien, teniendo en cuenta lo indicado en la consulta, donde se informa que todos los desembolsos fueron registrados inicialmente como gastos en el resultado, estos desembolsos no podrán ser reconocidos posteriormente, como parte del costo de un activo intangible. De esta manera, para el caso de la marca “Antioquia es mágica”, esta no será objeto de reconocimiento como activo intangible dentro de los estados financieros del Departamento de Antioquia.

CONCEPTO No. 20221100053431 DEL 05-08-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Activos intangibles
	SUBTEMA	Corrección de error por no revisar la vida útil de activos intangibles en el proceso de transición al nuevo marco normativo.

Doctor
GERMAN ELÍAS ROMERO CRUZ
Coordinador GIT de Financiera
Agencia de Renovación del 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° 20220010030852 del 30 de junio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se informa que la Agencia de Renovación del Territorio (ART) registró en sus saldos iniciales, en la fecha de transición al nuevo marco normativo, unos activos intangibles (licencias y programas) por valor de \$0, dado que se determinó que estos activos estaban totalmente amortizados y no era posible determinar un valor residual, ya que no existe un compromiso de venta con un tercero al final de la vida útil. A pesar de lo anterior, la ART mantuvo reconocidos estos activos intangibles porque aún espera obtener potencial de servicio o beneficios económicos de ellos. Por lo tanto, la entidad solicita:

“... emitir concepto respecto de si los activos intangibles que fueron cargados con valor en libros en cero \$0 cumplió con lo establecido en el Instructivo 02 de 2015, toda vez que en el instructivo no se señala que dichos activos con valor en libros en cero no deben ser cargados en los Estados Financieros. En caso contrario que se haya interpretado erradamente el instructivo, agradecemos se nos informe que ajuste contable debemos implementar para la corrección respectiva”.

CONSIDERACIONES

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, señalan:

“15. **ACTIVOS INTANGIBLES**

(...)

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 amortización acumulada de un activo intangible estará en función del valor residual, la vida útil y el método de amortización.

(...)

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.

(...)

El valor residual, la vida útil y el método de amortización se revisarán, como mínimo, al término del periodo contable y si existiera un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de conformidad con lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores". (Subrayado fuera 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 211 de 2021, establecen:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la

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”. (Subrayado fuera de texto)

El Instructivo 002 de 2015, mediante el cual se imparten instrucciones para la determinación de saldos iniciales en la fecha de transición al nuevo marco normativo para entidades de gobierno, indica:

“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 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.

Para facilitar la aplicación de este instructivo, los destinatarios del mismo tendrán como referente, el Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos anexas a la Resolución 533 del 8 de octubre de 2015.

1. PROCEDIMIENTOS A APLICAR PARA LA DETERMINACIÓN DE LOS SALDOS INICIALES BAJO EL NUEVO MARCO NORMATIVO

(...)

En los siguientes numerales, se describen las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo aplicable a los entes de gobierno. Estas actividades pueden hacer que la entidad (...) mida, de una manera distinta, elementos que, a 31 de diciembre de 2016, (...) habiendo sido reconocidos se hayan medido de una manera distinta. En el presente instructivo, no se presente establecer una lista exhaustiva de actividades; por ello, cada entidad podrá ajustarlas dependiendo de las particularidades de la organización: no obstante, deberá garantizar que los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el Marco normativo y en el presente Instructivo.

1.1. ACTIVOS

(...)

1.1.14. Activos intangibles

(...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

(...)

b) Medir los activos intangibles adquiridos de la siguiente forma:

(...)

vi) Calcular, para los activos intangibles que tienen vida útil finita, la amortización acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los numerales i) a v), con independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá como amortización acumulada, la proporción del valor determinado de acuerdo con los numerales i) a v) que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición, sin tener en cuenta los periodos durante los cuales el activo estuvo en concesión, siempre que el concesionario haya estado obligado a devolver el activo en iguales o mejores condiciones a las que tenía al inicio del contrato. Cualquier diferencia entre este valor y la amortización acumulada a 31 de diciembre de 2016 afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

El Instructivo 002 de 2015 impartió instrucciones para la transición al nuevo Marco Normativo para Entidades de Gobierno, dentro de las que se encontraban las actividades que debieron ejecutar las entidades para la determinación de los saldos iniciales de los diferentes elementos del activo. No obstante, señalaba que el listado de actividades no era exhaustivo y que en todo caso la entidad debía remitirse al Marco Conceptual y las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos anexos a la Resolución 533 de 2015.

Además, siguiendo el mismo instructivo, se indicaba que la ejecución de estas actividades, junto con las complementarias que fueran necesarias, podían conducir, entre otras consecuencias, a cambiar la manera de medir un hecho económico previamente reconocido por la entidad, siempre que dichos cambios garantizaran que los saldos iniciales cumplieran con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación de los hechos económicos del nuevo marco normativo.

Aunado a lo anterior, el instructivo precisó que para la medición de los activos intangibles adquiridos se debió calcular la amortización acumulada, con base en la vida útil transcurrida hasta la fecha de transición y el valor amortizable determinado, con el fin de reflejar el consumo realizado de los beneficios económicos o el potencial de servicio. Esto, se reitera, con observancia de los criterios contenidos en el extenso de las normas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno anexas a la Resolución 533 de 2015.

Por su parte, la Norma de activos intangibles, contenida en el anexo de la Resolución 533 de 2015 y referente para el proceso de transición al nuevo marco normativo en lo relacionado con este tipo de activos, establece que estos bienes se medirán posteriormente a su reconocimiento al costo menos amortización acumulada menos deterioro acumulado. Al efecto, define la amortización como la distribución sistemática del valor amortizable a lo largo de la vida útil del activo y la vida útil como el periodo durante el cual la entidad espera obtener los beneficios económicos o el potencial de servicio asociados al bien.

Asimismo, la misma norma requiere que la entidad revise, como mínimo, al término del periodo contable, el valor residual, la vida útil y el método de depreciación y, si existiera un cambio significativo en estas variables, se ajustarán para reflejar el nuevo patrón de consumo de los beneficios económicos futuros o del potencial de servicio.

Así las cosas, para la determinación de los saldos iniciales de los activos intangibles en el proceso de transición al nuevo marco normativo, la Agencia debió aplicar tanto el instructivo como la norma para estimar la vida útil de los bienes objeto de su consulta y así mantener un valor amortizable superior a cero pesos, toda vez que, según lo informa, las licencias y softwares aún tienen potencial de servicio en los periodos posteriores a la fecha de transición.

Ahora bien, en atención a la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, se debe corregir este error mediante el recálculo de la amortización acumulada, a 31 de diciembre de 2021, de los activos intangibles afectados, con base en vidas útiles

que incluyan los periodos posteriores a la fecha de transición en los que la entidad ha obtenido y espera seguir obteniendo los beneficios económicos o el potencial de servicio de dichos bienes.

La diferencia que surja entre el valor calculado conforme al párrafo anterior y el saldo de la amortización acumulada registrada en la fecha de transición se ajustará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE ACTIVOS INTANGIBLES (CR) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, la Agencia deberá atender lo dispuesto en la norma mencionada sobre la corrección de errores del periodo corriente cuando se descubran en el mismo periodo, para el reconocimiento de la amortización de los activos intangibles en el periodo actual; así como lo relacionado con la revelación de información y la reexpresión de estados financieros.

CONCEPTO No. 20221100054841 DEL 11-08-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Activos intangibles Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable del diseño y desarrollo del sistema de información de abastecimiento alimentario de la región central

Doctor
CARLOS EDUARDO RODRÍGUEZ CHAPARRO
Contador
Dirección Administrativa y Financiera
Región Administrativa y de Planeación Especial
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° 20220010031662 del 6 de julio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

La RAP-E suscribió un contrato en el año 2020, momento en el cual el área financiera evaluó el objeto y las obligaciones que tenía el contratista para proceder con los registros contables por los pagos respectivos, concluyendo que se trataba de un contrato de consultoría y se clasificó en la cuenta contable 51117901 HONORARIOS.

En 2022 un asesor de la nueva gerencia indica al área financiera que se deben registrar todos los pagos de este contrato como un activo intangible en razón a que la empresa contratada va a entregar como resultado del contrato un micrositio público en la web.

El área de sistemas de la RAP-E indica que la empresa contratada entregará un Código fuente, que no es software, no obstante, en las obligaciones del contrato nunca se dijo que se entregarían un micrositio en la web.

Por lo anterior, el consultante desea saber qué debe hacer con los registros contables de los años 2020-2021-2022 que se efectuaron en la subcuenta 511179-Honorarios.

Adicionalmente, el consultante remite contrato suscrito entre la Región Administrativa y de Planeación Especial Región Central RAP-E y la empresa TN Colombia S.A.S., del cual se resalta lo siguiente:

“CLÁUSULA 1 – OBJETO DEL CONTRATO. Consultoría para la realización del diseño, desarrollo, implementación, puesta en operación y soporte técnico del sistema de información de abastecimiento alimentario de la región central, de conformidad con las especificaciones técnicas definidas previamente (...).

CLÁUSULA 6 – OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DEL CONTRATISTA.

(...)

6.7. Definir la arquitectura del Sistema de Información del Abastecimiento Alimentario de la Región Central e implementarla en un ambiente productivo de acuerdo con el plan de trabajo y el cronograma aprobado por el supervisor.

6.8. Planificar y ejecutar un plan de entregas incrementales de prototipos 100% funcionales de cada uno de los módulos que conforman el sistema, previa ejecución de pruebas rigurosas, con el fin de validar cada funcionalidad desarrollada; además de realizar pruebas de estrés y de testing que soporten la aplicación, documentando los errores y hallazgos del sistema de información.

6.9. Entregar un prototipo básico funcional, dentro de los 60 días siguientes a la firma del acta de inicio, el cual deberá ser desarrollado por módulos de manera progresiva hasta alcanzar el cien por ciento de las funcionalidades requeridas. (...).

6.10. Entregar a la supervisión, durante la fase de diseño y desarrollo del aplicativo, informes técnicos de avance semanal en los que se consignen las actividades desarrolladas para el cumplimiento del objetivo contractual en relación con el diseño, desarrollo del Sistema de Información de Abastecimiento Alimentario de la Región Central.

(...)

6.15. Generar los manuales y la documentación pertinente requerida sobre el código fuente, el funcionamiento, uso, entendimiento y soporte del Sistema de Información del Abastecimiento Alimentario de la Región Central, para facilitar el entendimiento al personal de proyectos y futuras personas que trabajen en él.

(...)

6.17. Planificar y ejecutar un plan de entregas incrementales de prototipos 100% funcionales de cada uno de los módulos que conforman el sistema, previa ejecución de pruebas rigurosas, con el fin de validar cada funcionalidad desarrollada; además de realizar pruebas de estrés y de testing que soporten la aplicación, documentando los errores y hallazgos del sistema de información”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, 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 se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

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.

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.

(...)

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)

CONCLUSIONES

Una entidad pública reconocerá como activo intangible el sistema de información de abastecimiento alimentario de la región central 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, es decir, cuando sea un recurso identificable, de carácter no monetario y sin apariencia

física, sobre el cual la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio, y puede realizar mediciones fiables.

El reconocimiento dependerá de la fase en la que se encuentre la creación del activo: la fase de investigación o la fase de desarrollo, por lo cual la entidad identificará los desembolsos que corresponden a cada una de estas fases.

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 se registrarán como activo intangible desarrollado internamente si, y solo si, la entidad puede demostrar lo siguiente:

- Su posibilidad técnica para completar la producción del bien de forma que pueda estar disponible para su uso o su venta.
- Su intención de completar el activo para usarlo o venderlo.
- Su capacidad para utilizar o vender el bien.
- Su disponibilidad de recursos técnicos, financieros o de otro tipo para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo.
- Su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al bien durante su desarrollo.
- 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.

Teniendo en cuenta lo anterior, la entidad deberá atender una de las dos siguientes alternativas:

1. Si la Región Administrativa y de Planeación Especial (RAP-E) demuestra el cumplimiento de las seis condiciones antes referidas, las erogaciones incurridas en la fase de desarrollo harán parte del costo del sistema de información de abastecimiento alimentario de la región central y, en consecuencia, se reconocerán como activo intangible.

Ahora bien, si en la aplicación del tratamiento contable mencionado anteriormente la entidad cometió algún error, deberá aplicar el numeral 4.3 Corrección de errores de la Normade políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, según la cual, los errores del periodo corriente descubiertos en este mismo periodo, para este caso del año 2022, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

Respecto a los errores de periodos anteriores, es decir para los años 2020 y 2021, la entidad debe corregirlos 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, es decir, mediante un débito en la subcuenta 197010-Activos intangibles en fase de desarrollo de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

2. Si la RAP-E no pudo diferenciar las dos fases antes mencionadas o, habiendo podido diferenciarlas, no pudo demostrar el cumplimiento de las seis condiciones sobre la fase de desarrollo, entonces debió reconocer todas las erogaciones efectuadas para la puesta en marcha del sistema de

información como gasto en el resultado del periodo. En ese sentido, para los años 2020 y 2021 la entidad no habría incurrido en un error y, por consiguiente, no debe realizar correcciones.

No obstante, respecto al año 2022, la entidad deberá utilizar la subcuenta 589021-Desembolso intangibles durante la fase de investigación de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS, para realizar el reconocimiento respectivo.

CONCEPTO No. 20221100058781 DEL 20-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Activos Intangibles Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian
	SUBTEMA	Actualización del valor de los bienes inmuebles del plan de activos para beneficios a los empleados.

Doctor

LUIS ALBERTO SEGURA BECERRA

Coordinador GIT Gestión Bienes Compras y Servicios Administrativos.

Fondo de Pasivo Social de los Ferrocarriles Nacionales 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° 20220010037542 del 11 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con fundamento en la Ley 21/88 y mediante Decreto No. 1586 de 1989 se ordenó la liquidación de los Ferrocarriles Nacionales de Colombia, creándose el Fondo de Pasivo Social de Ferrocarriles Nacionales de Colombia mediante Decreto 1591 de 1989.

Para la constitución del patrimonio del Fondo de Pasivo Social de los Ferrocarriles Nacionales de Colombia, según Decreto 1435 de julio 05 de 1990, Capítulo III literal C, le fueron entregados unos inventarios de bienes muebles e inmuebles para su comercialización, con el fin que le produjeran recursos propios para atender parte de sus obligaciones.

Con el fin de comercializar algunos bienes inmuebles que presentan interés de compra por parte de personas naturales y jurídicas, además de realizarse la actualización contable; el Fondo de Pasivo Social de los FNC, suscribió el contrato interadministrativo número 442 de 2021 con el Instituto Geográfico Agustín Codazzi, para realizar avalúos técnicos comerciales de predios en los municipios de Espinal – Tolima y Girardot – Cundinamarca. Una vez recibidos los informes de avalúos, como resultado se evidencia que en el caso de los predios de Espinal existe un área útil y una “ronda hídrica” en algunos de ellos y por tanto el avalúo contempla dos valores (...).

De esta manera comedidamente solicitamos a la Contaduría General de la Nación, un concepto relacionado con lo siguiente:

-Informarnos de qué forma se realiza el registro contable de los mencionados valores, con las variables (Uso Útil, Ronda Hídrica y Uso Protegido) resultado de los avalúos técnicos, además de señalar y se nos conceptúe sobre qué cuentas contables afectar.

- Por otra parte se informa que el Fondo de Pasivo Social de los FNC, actualiza el valor de libros o valor fiscal de los bienes con el valor que arroja el resultado del Avalúo Técnico, por tanto solicitamos se nos informe si este procedimiento se realiza en debida forma o requiere otras variables a tener en cuenta”.

Ahora bien, con el fin de aclarar si los bienes objeto de consulta corresponden a bienes que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo o posempleo, la CGN efectuó llamadas telefónicas y envió dos correos, sin obtener respuesta por parte de la entidad. Por lo tanto, teniendo en consideración el objeto de creación del Fondo de Pasivo Social de Ferrocarriles Nacionales de Colombia y lo señalado en la consulta respecto a la comercialización de estos bienes para atender las obligaciones del Fondo, se entenderá para efectos de esta respuesta, que los mismos son activos del plan de activos (cuyo fin es la atención de las obligaciones por beneficios a los empleados) y no bienes clasificados como propiedades, planta y equipo.

CONSIDERACIONES

El Decreto 1591 de 1989 “Por el cual se crea el Fondo de Pasivo Social de Ferrocarriles Nacionales de Colombia y se dictan normas para su organización y funcionamiento”, señala:

“Artículo 2° En desarrollo de su objeto el Fondo cumplirá las siguientes funciones:

- a) Pagar las pensiones legales y convencionales de los ex empleados de la empresa Ferrocarriles Nacionales de Colombia;
- b) Atender las demás prestaciones económicas y asistenciales de las personas a que se refiere el literal anterior;
- c) Efectuar el reconocimiento y pago de las pensiones de cualquier naturaleza de los empleados que adquieran ese derecho en la empresa Ferrocarriles Nacionales de Colombia en Liquidación;
- d) Efectuar el reconocimiento y pago de las demás prestaciones sociales de los empleados de la empresa Ferrocarriles Nacionales de Colombia en Liquidación;
- e) Cancelar al organismo de previsión social o a la entidad o empresa empleadora que haya hecho el pago de pensiones a empleados que hayan laborado en la empresa Ferrocarriles Nacionales de Colombia, la cuota parte que le corresponda por el tiempo servido en esta entidad y, repetir contra terceros las cuotas partes pensionales a favor de la empresa Ferrocarriles Nacionales de Colombia o del Fondo mismo.

- f) Efectuar el pago de las indemnizaciones que se establezcan en ejercicio de las facultades a que se refiere la Ley 21 de 1988.
- g) Efectuar el pago de las sumas reconocidas por sentencias condenatorias laborales ejecutoriadas o que se ejecutorien a cargo de la empresa Ferrocarriles Nacionales de Colombia;
- h) Reconocer y pagar las demás prestaciones y beneficios que le correspondan o se establezcan en ejercicio de las facultades a que se refiere la Ley 21 de 1988;
- i) Expedir con la aprobación del Gobierno Nacional, reglamentos generales para la atención de las prestaciones y demás obligaciones a su cargo.
- j) Realizar inversiones que garanticen seguridad, rentabilidad y liquidez a su patrimonio, con el fin de que pueda cumplir oportunamente sus obligaciones;
- k) Ejercitar o impugnar las acciones judiciales y administrativas necesarias para la defensa y protección de los intereses de la Nación, de la empresa Ferrocarriles Nacionales de Colombia y del Fondo mismo, derivadas del cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 7º de la Ley 21 de 1988 o de las que se generen como consecuencia del desarrollo de las facultades de que trata la citada ley;
- l) Administrar los bienes del Fondo. Para dicho efecto podrá entre otras funciones, adquirir, enajenar, arrendar y gravar tanto los muebles como los inmuebles;
- m) Las demás que se deriven de la ley o de sus estatutos.” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.3. Medición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.3.5.5. Valor de mercado

115. 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 se obtiene en un mercado abierto, activo y ordenado y no se ajusta por los costos de transacción. El valor de mercado es un valor de salida, corriente, observable y no específico para la entidad”.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, disponen:

"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.

5.2. Beneficios posempleo

5.2.1. Reconocimiento

(...)

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.

(...)

5.2.2. Medición

(...)

20. La entidad medirá los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios posempleo por su valor de mercado. La medición de los activos se realizará con la regularidad suficiente para asegurar que los valores reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los que podrían determinarse al final del periodo contable.

(...)

5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.3.1. Reconocimiento

(...)

33. 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 estos produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización.

(...)

5.3.2. Medición

(...)

37. 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 el resultado del periodo” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2021, describe las siguientes cuentas:

1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO: “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 posempleo 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”.

1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO: “Representa el valor de los activos, incluidos los ingresos que estos produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización, destinados exclusivamente a la atención de las obligaciones por beneficios a los empleados que se van a pagar después de que el empleado complete el periodo de empleo, distintas de aquellas que surgen por la terminación del vínculo laboral”.

3151- GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POSEMPLEO: “Representa el valor acumulado de las variaciones del pasivo por beneficios posempleo, originadas por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales, y del plan de activos para beneficios posempleo, por las ganancias o pérdidas realizadas o no realizadas que estos generen”.

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, actualizado según la Resolución 195 de 2020, establece:

“2. PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO RELACIONADOS CON PENSIONES

El plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones 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. Estos recursos serán registrados por la entidad que tenga a su cargo obligaciones pensionales por concepto de pensiones, cuotas partes de pensiones, bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales.

(...)2.3. Actualización del plan de activos

La actualización del plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones implica el reconocimiento de las ganancias o pérdidas de este, las cuales corresponden a las ganancias o pérdidas realizadas o no realizadas que los activos del plan de activos generen (tales como intereses, dividendos, arrendamientos y ganancias o pérdidas por la venta o medición de los activos), menos los costos de gestión del plan de activos y los impuestos que se generen con cargo a estos recursos.

Las ganancias o pérdidas del plan de activos se registrarán debitando o acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y debitando o acreditando la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones mencionadas, es pertinente aclarar que si los bienes inmuebles objeto de la consulta representan activos destinados a atender exclusivamente obligaciones por beneficios a empleados a largo plazo o posempleo, en el marco de las funciones del Fondo de Pasivo Social de Ferrocarriles de Colombia, estos deben encontrarse registrados, según corresponda, en las cuentas 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

De esta manera, los activos que hacen parte del plan de activos de la entidad deberán medirse de acuerdo con su valor de mercado, que corresponde al valor por el cual un activo podría ser vendido en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua; y cuyo valor de referencia puede ser el valor que indica el avalúo realizado.

En consecuencia, la diferencia que exista entre el valor registrado previamente y la nueva actualización del plan de activos para beneficios posempleo se registrará, según corresponda, como ganancias o pérdidas del plan de activos debitando o acreditando las subcuenta respectiva de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y debitando o acreditando la subcuenta 315102-Ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR BENEFICIOS POS EMPLEO.

Adicionalmente, la diferencia que exista entre el valor registrado previamente y la nueva actualización del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo se registrará, según corresponda, como ganancias o pérdidas del plan de activos debitando o acreditando las subcuentas respectivas de las cuentas 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y debitando 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, o 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.

CONCEPTO No. 20221100061751 DEL 03-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Activos Intangibles
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las licencias adquiridas como activo intangible o como gasto.

Doctor
GUSTAVO ESPAÑA GUZMÁN
Coordinador GIT de Contabilidad DANE
Departamento Administrativo Nacional de Estadística-DANE
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° 20220010041662 del 7 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Contaduría General de la Nación CGN expidió al DANE el concepto 20094-128136- del 30 de abril de 2009 donde en la conclusión del mismo conceptuó de la siguiente manera “teniendo en cuenta que las licencias adquiridas por el DANE no constituyen derechos, privilegios o ventajas de competencia para el ente público de cuyo ejercicio o explotación pueden obtenerse beneficio económicos en varios periodos determinables, en razón a la función administrativa o cometido estatal y la naturaleza de entidad de gobierno general, así como a las características técnicas y funcionales de los mismos, los valores incurridos para su adquisición deben reconocerse y revelarse como gasto y no como un activo intangible”, en la actualidad esta condición no ha cambiado, en razón a que el DANE adquiere licencias Office, Oracle y otras las cuales se deben renovar anualmente, en el año 2021 se adquirió un software de nómina llamado KACTUS en el cual se procesa la nómina de empleados del DANE y teniendo en cuenta que este cumple con las características contempladas en el concepto, se registró y reveló como un gasto.

De acuerdo con lo anterior le solicito si es pertinente, la actualización del presente concepto en concordancia con nuevo régimen de contabilidad que aplica a las entidades públicas (...).”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, dispone:

“4.1. Características fundamentales

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

18. La utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel. Por tanto, ni una representación fiel de un hecho irrelevante ni una representación no fidedigna de un hecho relevante ayudan a la rendición de cuentas, a la toma de decisiones ni al control.

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad.

81. 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. (...)

82. 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.

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

85. Cuando no existe probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconoce un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

91. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo puede medirse con fiabilidad” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“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 se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

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.

(...)

15.2. Medición Inicial

15.2.1. Activos intangibles adquiridos

13. El costo de un activo intangible que se adquiere en forma separada estará conformado por el precio de adquisición, los aranceles de importación e impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso

previsto. Cualquier descuento o rebaja del precio se reconocerá como un menor valor del activo intangible y afectará la base de amortización”.

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define un activo como aquel recurso controlado por la entidad, resultado de un suceso pasado, del cual se espera obtener potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro. Asimismo, indica que un elemento controlado otorga, entre otros, el derecho de usarlo para producir o suministrar bienes o servicios.

Además, señala que todos los elementos de los estados financieros, incluyendo los activos, deben cumplir los criterios de probabilidad y medición fiable para su incorporación en los estados financieros. Por ende, se entiende por probabilidad el grado de certidumbre que se tiene sobre la entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio derivados del elemento; y por medición fiable que se pueda asignar un valor monetario de manera razonable.

Asimismo, el Marco Conceptual también establece que la utilidad de la información financiera de propósito general depende tanto de la relevancia como de la representación fiel, por tanto, una representación fiel de un hecho irrelevante no contribuye al logro de los objetivos de esta información. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

Por su parte, la Norma de activos intangibles requiere, adicionalmente a lo determinado por el Marco Conceptual, los siguientes criterios para el reconocimiento de este tipo de activos: que sean recursos identificables, de carácter no monetario, sin apariencia física, que se prevea usarlos durante más de 12 meses y no se espere venderlos ni distribuirlos de forma gratuita en el curso normal de la operación. La misma Norma define que se entiende que un recurso es identificable cuando, entre otras circunstancias, surge de acuerdos vinculantes incluyendo derechos contractuales.

En consecuencia, el Departamento Administrativo Nacional de Estadística-DANE debe evaluar si la licencia mencionada en la consulta cumple con los criterios señalados tanto en el Marco Conceptual, en lo que tiene que ver con el reconocimiento de activos en general, como en la Norma de activos intangibles, en lo que se relaciona con los criterios específicos para este tipo de activos, según lo descrito anteriormente.

Por lo anterior, si cumple con dichos criterios, para ser reconocido como activo intangible y de acuerdo con los criterios de materialidad establecidos por la entidad, reconocerá la licencia como un activo intangible en la subcuenta 197007-Licencias de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES.

De otra manera, si las licencias de software no cumplen el criterio de materialidad definido por la entidad, o el criterio de reconocimiento de probabilidad o alguno de los criterios específicos de la Norma de activos intangibles, descritos anteriormente, entonces deberá reconocer la adquisición de

estas licencias como gasto en el resultado del periodo correspondiente en la subcuenta 511165-Intangibles de la cuenta 5111-GENERALES.

Si en la evaluación realizada por la entidad, se considera que el software KACTUS representa un activo intangible y teniendo en cuenta que fue adquirido en la vigencia 2021, deberá aplicar lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Ver concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20221100045201 del 14-06-2022

20221100052291 del 25-07-2022

20221100059221 del 26-09-2022

20221100067751 del 16-11-2022

20221100070291 del 30-11-2022

1.2.16 ARRENDAMIENTOS

CONCEPTO No. 20221100065891 DEL 08-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Arrendamientos
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los activos recibidos en arrendamiento según contrato COL000397.

Doctora
PAULA ANDREA AGUIRRE PÉREZ
Contadora
Universidad Nacional Abierta y a Distancia - UNAD
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° 20220010044372 del 28 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…)

HECHO ECONOMICO OBJETO DE CONSULTA:

La UNAD suscribió en el año 2020 el contrato COL000397 con HP FINANCIAL SERVICES (COLOMBIA) LLC, cuyo objeto es: ‘este contrato marco establece los términos y condiciones generales con base en los cuales el arrendador podrá arrendar equipos, software y demás bienes muebles (en adelante, cada uno de ellos en forma individual o todos en forma conjunta se los denomina indistintamente ‘equipo’ o ‘equipos’) ...

Por un total de \$120.494 millones de pesos, estos equipos garantizan la operatividad administrativa y académica de todas las sedes de la UNAD a nivel nacional cubriendo todas las necesidades tecnológicas y de alojamiento de información. La UNAD recibe los equipos desde el 2021 hasta el 2025.

De acuerdo a las condiciones establecidas en el contrato, para la recepción de los equipos por parte de la UNAD, debían suscribirse anexos que hacen parte integral del contrato detallan los bienes recibidos. De esta manera, la UNAD recibió los equipos a través de 4 anexos a saber: (...)

Estos bienes muebles están compuestos por: equipos especializados, servidores, Equipos terminales, intangibles, entre otros...

(...)

ANALISIS PARA RECONOCIMIENTO CONTABLE CONTRATO COL 397 SUSCRITO CON HPFS:

A) Criterio de Control

(...)

En las políticas contables de la Institución, se establece que para evaluar el criterio de “control” que la UNAD tiene sobre los bienes muebles, independiente de la titularidad jurídica que se tenga sobre los mismos, se deberá analizar lo siguiente:

- La UNAD decide el propósito para el cual se destina el activo.
- La UNAD obtiene sustancialmente el potencial de servicios o los beneficios económicos futuros
- La UNAD asume sustancialmente los riesgos asociados al activo.
- La UNAD permite el acceso al activo o la capacidad de un tercero para negar o restringir su uso.

Al dar aplicabilidad a la normativa referente al criterio de control, se determinó que, una vez recibidos los elementos, la UNAD decidió la destinación y propósito del activo. Inicialmente, porque la UNAD ha seleccionado los equipos (artículo 5 contrato COL 397), esto incluye equipos especializados solo para destinación específica de la UNAD, como por ejemplo los servidores ubicados en zona franca para el alojamiento de la página web y de información académica y financiera de los estudiantes. De igual forma la UNAD ha distribuido los bienes objeto del arrendamiento en las unidades misionales y de gestión a nivel nacional para garantizar el cumplimiento de las actividades de la universidad, esto evidencia que se obtiene sustancialmente el potencial de servicios y los beneficios económicos futuros. Es importante precisar que la institución, al momento de recibir y distribuir los activos, tiene la plena libertad de negar o restringir su uso a un tercero, en el entendido que la entidad controla el uso del activo.

Referente al criterio de control, se hace necesario traer a colación lo establecido en el numeral (6) del Artículo 5 el cual establece:

‘(6) el Arrendador no será responsable frente al Arrendatario o frente a cualquier tercero por ningún tipo de daño o perjuicio (tanto directos o indirectos, ni lucro cesante, ni de ningún otro tipo) derivados de la tenencia y/o uso de los Equipos, o de la propiedad de los mismos, ni por los daños basados en responsabilidad extracontractual u objetiva, incluyendo, sin limitación, por el riesgo de la cosa o tipo ‘strict liability’, o basados en la culpa del Arrendatario o del Arrendador (con excepción de la culpa grave o dolo de este último). Asimismo, frente a terceros, esta responsabilidad corresponderá exclusivamente al Arrendatario, debiendo éste reembolsar al Arrendador cualquier suma que el Arrendador se vea obligado a pagar a terceros, ya sea en concepto de daños, indemnización, costas judiciales, honorarios u otro tipo’.

Así las cosas, la UNAD asume sustancialmente los riesgos asociados al activo.

(...)

C) POLITICA CONTABLE DE ARRENDAMIENTOS

(...)

Ahora bien, las políticas contables de la entidad, adoptadas con base al marco normativo, establecen adicionalmente que la UNAD clasificará un arrendamiento como financiero cuando actúe en condición de arrendataria si se cumplen al menos dos (2) condiciones.

Cuando se analiza contrato de arrendamiento para determinar su reconocimiento contable, este cumple con las siguientes condiciones para su clasificación como arrendamiento financiero:

- Los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que solo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar modificaciones importantes en ellos;

Los equipos de cómputo fueron seleccionados, y para el caso de los equipos especializados, fueron ensamblados particularmente para las necesidades propias de la UNAD.

- El arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación las asume el arrendatario;

El contrato establece en su artículo 5 literal c): 'el arrendatario podrá, previa notificación por escrito al arrendador...terminar totalmente el arrendamiento del equipo materia del anexo del arrendamiento en cuestión... El arrendatario deberá pagar un valor de terminación, cuyo resultado será la suma de todas las rentas debidas y por devengar del plazo remanentes a la fecha de devolución del equipo... la totalidad de los impuestos, derechos, contribuciones o gastos de cualquier naturaleza, serán por cuenta y cargo del arrendatario'...

- El arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento, con unos pagos que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

Artículo 15 contrato COL 397: ALTERNATIVAS DEL ARRENDATARIO A LA EXPIRACION DEL PLAZO DE ARRENDAMIENTO literal c): 'una vez terminado el plazo, las partes podrán celebrar un nuevo arrendamiento sobre los equipos'. Para ello deberán suscribir... un nuevo anexo de arrendamiento en el que deberán acordar las nuevas condiciones de plazo'...

- El valor presente de los pagos que debe realizar el arrendatario al arrendador es al menos equivalente 90% del valor de mercado del activo objeto de la operación, al inicio del arrendamiento;

Una vez realizados los cálculos correspondientes, el valor presente de los pagos futuros equivalen al 100% del valor de mercado de los activos.

D) JUICIO PROFESIONAL

Las políticas contables de la UNAD establecen el juicio profesional en su numeral 9,4 en los siguientes términos:

‘Si después de analizar dichas condiciones, existe aún incertidumbre en la clasificación del arrendamiento como operativo o financiero se deberá usar el juicio profesional para cada contrato de arrendamiento analizado, para determinar si en realidad se transfieren, al arrendatario, los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, Para efectos del juicio profesional, se deberá evaluar la esencia económica de la operación, y la posibilidad de la UNAD de renunciar a la obligación pactada contractualmente’...

Conforme a lo anteriormente expuesto, de manera atenta se solicita su valiosa colaboración en aclarar las siguientes inquietudes:

1. ¿Teniendo en cuenta las precisiones anteriormente expuestas, el contrato COL000397 suscrito entre la UNAD y HPFS se clasificaría, desde el punto de vista contable y para el reconocimiento de hechos económicos como arrendamiento financiero o arrendamiento operativo?
2. De llegarse a considerar como arrendamiento financiero, ¿cuál sería el registro contable de la UNAD como entidad de Gobierno y en calidad de arrendataria?
3. De llegarse a considerar como arrendamiento financiero y al constituir todas las características de activos de la institución, ¿cuál sería el proceso referente al reconocimiento de las depreciaciones y amortizaciones de estos bienes muebles e intangibles?”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, disponen:

“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.

(...)

3. A efectos de la aplicación de esta Norma, no se considerarán como arrendamientos los derechos mantenidos por la entidad bajo acuerdos de licencia que deban contabilizarse conforme a la Norma de activos intangibles.

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.

16.2.2.2. Medición inicial

24. El valor del préstamo por pagar así como el del activo reconocido, corresponderán al menor entre el valor de mercado del bien tomado en arrendamiento (o el costo de reposición si el valor de mercado no puede ser medido) y el valor presente de los pagos que el arrendatario debe realizar al arrendador, incluyendo el valor residual garantizado por el arrendatario o por una parte vinculada con él o, el valor de la opción de compra cuando esta sea significativamente inferior al valor de mercado del activo en el momento en que esta sea ejercitable. De estos pagos, se excluirán las cuotas de carácter contingente y los costos de los servicios e impuestos, que pagó el arrendador y que le serán reembolsados.

25. Para el cálculo del valor presente, el arrendatario empleará como factor de descuento, la tasa implícita del acuerdo y si esta no puede determinarse, empleará la tasa de interés incremental. La tasa implícita del acuerdo es la tasa de descuento que, al inicio del arrendamiento, produce la igualdad entre: a) la suma del valor presente total de los pagos a cargo del arrendatario, o un tercero vinculado con él, más el valor residual no garantizado por el arrendatario o por otra entidad vinculada con este; y b) la suma del valor de mercado del activo arrendado más los costos directos iniciales del arrendador, siempre que este no sea productor o distribuidor del activo arrendado.

26. Por su parte, la tasa incremental es aquella en que incurriría el arrendatario si pidiera prestados los fondos necesarios para comprar el activo en un plazo y con garantías similares a las estipuladas

en el contrato de arrendamiento. Si la entidad tiene préstamos que estén garantizados por el gobierno, la determinación de la tasa de interés incremental del préstamo del arrendatario reflejará la existencia de cualquier garantía gubernamental y cualquier honorario; lo cual, normalmente, implicará usar una menor tasa de interés incremental del préstamo.

27. Si el arrendatario no puede determinar el valor de mercado del activo, comparará el costo de reposición con el valor presente de los pagos a realizar al arrendador.

28. Si el arrendatario incurre en costos directos iniciales, estos se contabilizarán como un mayor valor del activo y se llevarán al resultado a través de la depreciación o amortización del recurso adquirido en arrendamiento. Los costos directos iniciales para el arrendatario, son aquellos directamente imputables a la negociación del arrendamiento, es decir, los costos que el arrendatario habría evitado de no haber realizado el acuerdo.

16.2.2.3. Medición posterior

29. Cada una de las cuotas del arrendamiento se dividirá en dos partes que representan los gastos financieros y la reducción del préstamo por pagar. Los gastos financieros totales se distribuirán entre los periodos que constituyan el plazo del arrendamiento con base en la tasa de interés efectiva calculada para el arrendamiento. Los pagos contingentes que realice al arrendador se reconocerán como gastos en los periodos en los que se incurra en ellos.

30. Para la medición posterior del activo recibido en arrendamiento, la entidad aplicará la norma que corresponda, de acuerdo con la clasificación del activo. Para el cálculo de la depreciación o amortización de los activos recibidos en arrendamiento, la entidad utilizará la misma política definida para los demás activos similares que posea. Si no existe certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo se depreciará totalmente durante el periodo que sea menor entre su vida útil y el plazo del arrendamiento” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

En el entendido que 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, para la clasificación en arrendamiento operativo o financiero, la entidad deberá evaluar 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 su parte, un arrendamiento es 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, y 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, con base en la información suministrada por la entidad, al análisis efectuado al Manual de políticas contables de la entidad y a la norma expedida por la CGN, a los hechos económicos que se derivan del contrato y a los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, se determina que el contrato COL00397 con HP FINANCIAL SERVICES (COLOMBIA) LLC se clasifica como un arrendamiento financiero.

Por lo anterior, la entidad arrendataria reconocerá un préstamo por pagar y el activo tomado en arrendamiento como propiedades, planta y equipo o activos intangibles, según corresponda, debitando la subcuenta 167002-Equipo de computación de la cuenta 1670-EQUIPOS DE COMUNICACIÓN Y COMPUTACIÓN o subcuenta 197008-Softwares de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando en la subcuenta 231410-Arrendamiento financiero de la subcuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO.

Para la medición posterior de los bienes recibidos en arrendamiento, la entidad aplicará la norma de Propiedades, planta y equipo o Activos intangibles, según corresponda, por lo que para el cálculo de la depreciación o amortización de los activos recibidos en arrendamiento se utilizará la misma política definida por la entidad para los demás activos similares que posea.

Ver concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20221100050121 del 07-07-2022
20221100052291 del 25-07-2022
20221100062591 del 07-10-2022
20221100063741 del 21-10-2022
20221100069391 del 28-11-2022

1.2.17 ACTIVOS BIOLÓGICOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.18 COSTOS DE FINANCIACIÓN

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.19 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS GENERADORES DE EFECTIVO

Ver concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20221100056421 del 25-08-2022

20221100059251 del 26-09-2022

20221100063591 del 21-10-2022

20221100063741 del 21-10-2022

20221100072191 del 05-12-2022

1.2.20 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO GENERADORES DE EFECTIVO

CONCEPTO No. 20221100024561 DEL 27-04-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo
	SUBTEMA	Periodicidad de la medición del valor de servicio recuperable para la comprobación del deterioro de valor de activos intangibles con vida útil indefinida.

Doctora
 CLAUDIA INÉS GARCÍA COLORADO
 Coordinadora Grupo de Contabilidad
 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° 20220010013962 el 17 de marzo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“1. Cuando la norma para entidades de gobierno establece que, siempre que se cumplan otros requisitos, se puede usar el cálculo del servicio recuperable efectuado en el periodo precedente, ¿debe entenderse que el periodo precedente se refiere a las evaluaciones previas que menciona la NICSP 21 o en todo caso es obligatorio tener una medición del importe del servicio recuperable en el periodo inmediatamente anterior?

2. En específico, el siguiente ejemplo ilustra de mejor forma la consulta:

Una entidad de gobierno posee en sus estados financiero un activo intangible de vida útil indefinida, razón por la cual está sujeto a la comprobación anual del deterioro de valor. El activo intangible se cataloga como no generador de efectivo para propósitos del cálculo del deterioro de valor.

La entidad de gobierno determinó en 2022 el importe del servicio recuperable y evidenció que este valor excede de manera significativa al importe en libros. En el año 2023, basándose en el párrafo 16 de la Norma de deterioro de activos de generadores de efectivo, no calculó nuevamente el importe del servicio recuperable puesto que concluyó que era remota la probabilidad de que el valor de servicio recuperable se hubiese disminuido.

Para el año 2024 nuevamente el análisis de las circunstancias indica que el importe del servicio recuperable no ha disminuido, pero, considerando que en 2023 no se calculó el importe de servicio recuperable:

- a) ¿la entidad de gobierno estaría obligada a calcular el importe del servicio recuperable? O
- b) ¿podría utilizar la misma consideración de los años anteriores y ante la ausencia de factores que indiquen que el valor del servicio recuperable se ha disminuido, no estaría obligada a calcular el valor del servicio recuperable?”.

CONSIDERACIONES

El numeral 5. Principios de contabilidad pública del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución 211 de 2021, define:

“48. Periodo contable: corresponde al periodo sobre el cual la entidad informa acerca de su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre”. (Subrayado fuera de texto)

La Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo 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 211 de 2021, establece:

“20.1. Periodicidad en la comprobación del deterioro del valor

(...)

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.

(...)

20.4. 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.

(...)

16. Para el caso de los activos intangibles con vida útil indefinida, la entidad podrá emplear el cálculo reciente más detallado del valor del servicio recuperable, realizado en el periodo precedente, siempre y cuando se cumpla que: a) este cálculo haya dado lugar a una cantidad que excede, de manera significativa, el valor en libros del activo; y b) sea remota la probabilidad de que el valor del servicio recuperable sea inferior al valor en libros del activo, comprobado esto mediante un análisis de los sucesos y circunstancias que han ocurrido y han cambiado desde que se efectuó el cálculo más reciente del valor del servicio recuperable". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual define que el periodo contable es aquel lapso sobre el cual la entidad informa acerca de su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre; que para efectos de la información financiera de propósito general es el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de cada año.

Por su parte, la Norma de deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo establece que la comprobación de deterioro debe realizarse anualmente para los activos intangibles con vida útil indefinida. Es pertinente aclarar que la comprobación de deterioro consiste en determinar si hay un exceso del valor en libros frente al valor de servicio recuperable del activo, para lo que es necesario estimar este último valor como el mayor entre el valor de mercado menos costos de disposición y el costo de reposición.

Además, la misma Norma indica que la entidad podrá emplear el cálculo reciente más detallado del valor del servicio recuperable, realizado en el periodo precedente, siempre que se cumplan las siguientes dos condiciones: i) que el cálculo haya dado lugar a una cantidad que excede, de manera significativa, el valor en libros del activo; y ii) que, mediante un análisis de los sucesos y circunstancias que han ocurrido y han cambiado desde que se efectuó el cálculo más reciente del valor del servicio recuperable, se concluya que es remota la probabilidad de que este último valor sea inferior al valor en libros del activo.

Bajo este contexto normativo, las entidades de gobierno deben realizar la comprobación de deterioro de valor de los activos intangibles con vida útil indefinida con una periodicidad anual, independientemente de que existan o no indicios de deterioro. Para tal efecto, se puede utilizar la estimación del valor de servicio recuperable del periodo precedente, comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, siempre y cuando se cumplan las condiciones descritas en el párrafo anterior.

Ahora bien, si durante el periodo inmediatamente anterior no se realizó la estimación del valor de servicio recuperable, sino que se utilizó el valor calculado en el periodo previo, entonces la entidad

deberá realizar una nueva estimación del valor de servicio recuperable del activo intangible con vida útil indefinida.

Así las cosas, para la comprobación anual de deterioro de valor de los activos intangibles con vida útil indefinida, se requiere que las entidades de gobierno realicen una estimación del valor de servicio recuperable, al menos, cada dos años.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20221100051631 del 19-07-2022

20221100052641 del 27-07-2022

20221100059251 del 26-09-2022

20221100063591 del 21-10-2022

20221100063741 del 21-10-2022

20221100072191 del 05-12-2022

1.2.21 PRESENTACIÓN DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS EMITIDOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.22 EMISIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

CONCEPTO No. 20221100059371 DEL 26-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Emisión de títulos de deuda
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las Operaciones de Transferencia Temporal de Valores cuando exista o no interposición de una cámara de riesgo central de contraparte.

Doctor

EVER HERNÁN MEJÍA MORALES

Coordinador Grupo de Registro Contable-Subdirección 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° 20220010038712 del 19 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En virtud del artículo 37 de la Ley 1955 de 2019, La Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN), entre otras, está facultada para realizar operaciones de transferencia temporal de valores, como administradora de los activos y pasivos financieros de la Nación y de los demás entes públicos por delegación de estos.

El artículo 146 de la Ley 1753 de 2015 adicionó un inciso al literal b) del artículo 6 de la Ley 51 de 1990 señalando: ‘Se autoriza al Gobierno nacional para emitir, colocar y mantener en circulación Títulos de Tesorería TES para efectuar Operaciones de Transferencia Temporal de Valores. El Gobierno nacional reglamentará las condiciones generales para la realización de las operaciones de Transferencia Temporal de Valores. Los recursos provenientes de dichas colocaciones no podrán utilizarse para financiar apropiaciones del Presupuesto General de la Nación’.

El Director General de Crédito Público y Tesoro Nacional a través de Resolución 2074 de 2022 compiló las características y procedimientos para la colocación en el mercado primario de los Títulos de Tesorería TES - Clase B destinados a realizar operaciones temporales de tesorería, financiar apropiaciones del Presupuesto General de la Nación, regular la liquidez de la economía y efectuar operaciones de Transferencia Temporal de Valores - TTVs.

El artículo 14 del citado acto administrativo hace referencia al Procedimiento de Colocación en el Mercado Primario de los Títulos de Tesorería TES - Clase B, destinados a efectuar Operaciones de Transferencia Temporal de Valores - TTVs cuando exista interposición de una cámara de riesgo central de contraparte.

La intervención de una cámara de riesgo central de contraparte está relacionada con la compensación y liquidación con contrapartida central para la TTVs, mitigando el riesgo de contraparte de acuerdo con los requisitos y controles establecidos en su reglamento de funcionamiento.

En ese sentido, en las operaciones TTVs con interposición de una cámara de riesgo central de contraparte, en el momento de la transferencia de Títulos TES B al creador de mercado no hay flujo de efectivo alguno; la colocación de los Títulos y el flujo inicial de la operación se entiende cuando la Cámara notifica a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional la suficiencia de la garantía por parte del creador de mercado y este haya recibido los títulos en su cuenta del DCV (Numeral 6. Cumplimiento, Art. 14, Resolución 2074 de 2022).

Con el cumplimiento del plazo de la operación de TTVs (retrocesión), el creador de mercado devolverá los Títulos TES B expedidos y la cámara de riesgo central de Contraparte, transferirá a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional el monto en efectivo correspondiente al costo de la operación, es decir, la comisión por la transferencia de los títulos TES. (Numeral 7. Retrocesión, Art. 14, Resolución 2074 de 2022).

Cabe mencionar, la Subcontaduría General y de Investigación en el concepto No. 20192000058791 del 16 de octubre de 2019, determinó los registros contables, en su momento, para la entidad contable Tesoro Nacional y Deuda Pública Nación, de las operaciones de TTVs cuando el receptor transfiere suma de dinero igual o mayor a esta.

Por lo anterior, de manera atenta se solicita emitir concepto respecto del tratamiento contable de las Operaciones de Transferencia Temporal de Valores -TTVs cuando exista interposición de una cámara de riesgo central de contraparte.

De igual forma, se solicita dar alcance al concepto No. 20192000058791 del 16 de octubre de 2019, teniendo en cuenta que a partir del 1º de enero de 2022, se realizó la combinación de operaciones entre las entidades contables Tesoro Nacional y Deuda Pública Nación en la entidad contable Dirección de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN)".

CONSIDERACIONES

La Resolución 2074 del 05 de agosto de 2022 de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, señala:

“Artículo 1. Ámbito de Aplicación y Contenido.

La presente Resolución establece las características generales y especiales, así como el procedimiento de colocación en el mercado primario de los “Títulos de Tesorería TES - Clase B” destinados a financiar

operaciones temporales de tesorería, apropiaciones del Presupuesto General de la Nación, regular la liquidez de la economía y efectuar operaciones de Transferencia Temporal de Valores (...)

CAPÍTULO IV

“Títulos de Tesorería TES – Clase B” que se coloquen en el mercado primario, destinados a efectuar Operaciones de Transferencia Temporal de Valores”
(...)

Artículo 13. Forma de Colocación en el Mercado Primario de los “Títulos de Tesorería TES - Clase B”, destinados a efectuar Operaciones de Transferencia Temporal de Valores.

1. Colocación por Operación de Transferencia Temporal de Valores.

Mediante este mecanismo, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público – Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, actuando como originador, podrá emitir TES de Largo Plazo, por demanda, destinados a efectuar Operaciones de Transferencia Temporal de Valores con los agentes autorizados del mercado público de valores, quienes actuarán como receptores, con el acuerdo de retransferirlos en una fecha posterior. De manera concomitante, los agentes autorizados del mercado público de valores transferirán al Ministerio de Hacienda y Crédito Público – Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional la propiedad sobre una suma de dinero mayor al de los valores objeto de la operación.

El agente receptor asumirá un costo, el cual se descontará en el momento de la reversión de la operación, cuando el Ministerio de Hacienda y Crédito Público – Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional devuelva la propiedad sobre el dinero restando el valor del costo asumido.

(...)

Artículo 14. Procedimiento de Colocación en el Mercado Primario de los “Títulos de Tesorería TES - Clase B”, destinados a efectuar Operaciones de Transferencia Temporal de Valores cuando exista interposición de una cámara de riesgo central de contraparte.

(...)

4. Aprobación de Solicitudes.

Recibidas las solicitudes por parte de los Creadores de Mercado, el Depósito Central de Valores – DCV informará a través de correo electrónico de dichas solicitudes tanto al Ministerio de Hacienda y Crédito Público – Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional como a la Cámara de Riesgo Central de Contraparte. Esta última entidad, a su vez, notificará al Ministerio de Hacienda y Crédito Público – Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional sobre la suficiencia de las garantías constituidas a favor de la respectiva cámara de riesgo central de contraparte por parte del Creador de Mercado.

La respectiva cámara de riesgo central de contraparte podrá rechazar la operación cuando determine que no cumple con los requisitos y controles de riesgo que se establecen en su Reglamento de Funcionamiento.

(...)

6. Cumplimiento.

Las solicitudes de Operaciones de Transferencia Temporal de Valores que sean aprobadas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público – Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional deberán ser cumplidas irrevocablemente el mismo día de su realización. En todo caso, el cumplimiento se debe realizar necesariamente a través del sistema del Depósito Central de Valores -DCV- del Banco de la República, conforme al procedimiento y dentro del horario establecido por la reglamentación aplicable a este depósito.

Para todos los efectos se considera que el título fue colocado y el flujo inicial la Operación de Transferencia Temporal de Valores liquidado, cuando la cámara de riesgo central de contraparte haya notificado al Ministerio de Hacienda y Crédito Público – Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional la suficiencia de garantías por parte del Creador de Mercado, y dicho Creador de Mercado haya recibido los títulos en su cuenta. Una vez notificada por el Depósito Central de Valores -DCV- la liquidación del flujo inicial y verificado por la cámara de riesgo central de contraparte el cumplimiento de los requisitos y controles de riesgo establecidos en su Reglamento de Funcionamiento, la operación se entenderá aceptada por la Cámara, momento a partir del cual la compensación y liquidación se regirá por su Reglamento y Circular.

(...)

7. Retrocesión.

Una vez cumplido el plazo de la Operación de Transferencia Temporal de Valores, el Creador de Mercado devolverá a la Nación los títulos expedidos en el marco de la operación, y la cámara de riesgo central de contraparte transferirá a la Nación el valor del efectivo correspondiente al costo de la misma.

(...)

Artículo 15. Procedimiento de Colocación en el Mercado Primario de los “Títulos de Tesorería TES - Clase B”, destinados a efectuar Operaciones de Transferencia Temporal de Valores cuando no exista interposición de una Cámara de Riesgo Central de Contraparte.

(...)

6. Cumplimiento.

Las solicitudes de Operaciones de Transferencia Temporal de Valores que sean aprobadas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público – Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional deberán ser cumplidas irrevocablemente el mismo día de su realización. En todo caso, el cumplimiento se debe realizar necesariamente a través del sistema del Depósito Central de Valores – DCV – del Banco de la República, conforme al procedimiento y dentro del horario establecido por la reglamentación aplicable a este depósito.

Para todos los efectos se considera que el título fue colocado y la Operación de Transferencia Temporal de Valores liquidada, cuando el Banco de la República reciba los recursos correspondientes y el agente haya recibido los títulos en su cuenta (...)

7. Retrocesión.

Una vez cumplido el plazo de la Operación de Transferencia Temporal de Valores, el Creador de Mercado devolverá a la Nación los títulos expedidos en el marco de la operación, y la Nación retornará el valor del colateral en efectivo descontando el costo de la operación” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 1 del Manual de Operación Depósito Central de Valores-DCV del Banco de la República, define:

“Las operaciones de Transferencia Temporal de Valores - TTV, son aquellas en las que una parte denominada “el Originador”, transfiere la propiedad de unos valores (objeto de la operación) a la otra denominada “el Receptor”, con el acuerdo de retransferirlos en la misma fecha o en una fecha posterior. Concomitantemente, el Receptor transfiere al Originador la propiedad de otros valores o una suma de dinero de cuantía igual o mayor al de los valores objeto de la operación”.

En relación con la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad.

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

86. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen:

“2. EMISIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como títulos de deuda emitidos los instrumentos financieros que se caractericen por ser títulos de renta fija, dado que sus intereses atienden el pago de una tasa fija o variable y su valor principal o nominal se paga al vencimiento del título.

(...)

2.5. Baja en cuentas

9. Se dará de baja en cuentas un título de deuda emitido 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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, el tratamiento contable de la colocación en el mercado primario de los títulos TES - Clase B para Operaciones de Transferencia Temporal de Valores - TTV obedecerá a la existencia o no de una cámara de riesgo central de contraparte, para lo cual la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN) atenderá uno de los siguientes casos:

1. Colocación de títulos cuando exista una cámara de riesgo central de contraparte

Dado que la cámara de riesgo central de contraparte es la encargada de la compensación y liquidación, cumplimiento y gestión del incumplimiento de la operación de TTV, no es posible que la DGCPTN reconozca como parte de su información financiera los valores relacionados con estas operaciones. No obstante, podrá registrarlas a través de cuentas de orden; ello con el fin de tener un control frente a los títulos que se encuentran en la cuenta DVC del creador de mercado.

Por lo anterior, cuando la cámara notifique al Ministerio la suficiencia de las garantías y el creador de mercado haya recibido los títulos en su cuenta DVC, la DGCPTN debitará la subcuenta 990506-Deuda garantizada de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9125-DEUDA GARANTIZADA. Cuando los títulos sean retornados a la Nación, la entidad disminuirá los valores registrados en las cuentas de orden.

La comisión que reciba la DGCPTN, una vez cumplido el plazo de la operación de TTV, se registrará debitando la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 480223-Comisiones de la cuenta 4802-FINANCIEROS. Cuando la cámara de riesgo central de contraparte gire los recursos correspondientes a la comisión, la DGCPTN debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA UNICA NACIONAL y acreditará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

2. Colocación de títulos cuando no exista una cámara de riesgo central de contraparte

Con la colocación de los títulos TES en la cuenta DVC del receptor, la DGCPTN debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y acreditará la subcuenta 222301-Títulos TES de la cuenta 2223-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO.

La DGCPTN registrará la comisión por la transferencia de los TES debitando la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 480223-Comisiones de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Cuando se efectúe el reintegro de los TES y la devolución de los recursos al receptor, la entidad debitará la subcuenta 222301-Títulos TES de la cuenta 2223-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO y acreditará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA UNICA NACIONAL.

El anterior tratamiento contable deroga lo señalado en las conclusiones del concepto con radicado CGN 20192000058791 del 16 de octubre de 2019, dirigido a la doctora Carolina Thomas Alvarado, Asesora de la Subdirección de Financiamiento Interno de la Nación de Deuda Pública Nación.

CONCEPTO No. 20221120074661 DEL 20-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Emisión de títulos de deuda
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las Operaciones de Transferencia Temporal de Valores cuando existe interposición de cámara de riesgo central de contraparte.

Doctor

EVER HERNÁN MEJÍA MORALES

Coordinador Grupo de Registro Contable-Subdirección 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 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° 20220010044162 del 27 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En su comunicación solicita la realización de una mesa de trabajo con la finalidad de revisar las conclusiones del concepto con radicado CGN No. 20221100059371 del 26 de septiembre de 2022.

En la mesa de trabajo realizada el 11 de octubre de 2022 indica que la Resolución 2074 del 05 de agosto de 2022 de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional da los lineamientos para las diferentes operaciones que realiza la entidad con los títulos TES B, puntualizando que el tema de consulta se encuentra descrito en el capítulo IV.

El artículo 14 del capítulo IV habla del procedimiento de la colocación de los títulos TES B cuando hay intervención de una cámara de riesgo central de contraparte, el numeral 6 señala el cumplimiento de la transferencia temporal de valores y vislumbra dos operaciones o hechos que se enmarcan en la transferencia; la primera operación, corresponde a la afectación de la cuenta DCV en el Banco de la República del receptor de la TTV, a través de la cual llega el título que es expedido por la DGCPTN, y la segunda operación corresponde a la garantía que la cámara de riesgo central otorga para la celebración de la TTV porque el receptor cumple con las condiciones que establece la misma operación.

Por su parte el numeral 7 señala lo propio en relación con la retrocesión, por una parte se tiene que el DCV descuenta de la cuenta en el Banco de la República del receptor de la TTV y le transfiere los títulos a la DGCPTN en cumplimiento de la operación, y por otra parte la cámara de riesgo central hace la transferencia del costo de la operación, que corresponde a la comisión que recibe la DGCPTN.

Los aspectos que se deben tener en cuenta y que tendrían implicación contable en las operaciones TTV son: la colocación de los títulos TES B; la transferencia de los títulos a la cuenta DCV en el Banco de la República del receptor; la intervención de la cámara indicando que hay suficiencia de una garantía, la cual no corresponde a efectivo sino a otros títulos que respaldan la colocación, ya que la operación es temporal; el pago de la comisión.

Adicionalmente, a través de correo electrónico del 6 de diciembre de 2022 se recibe respuesta por parte de la DGCPTN a las inquietudes relacionadas con el destino de los títulos recibidos en el cumplimiento de las operaciones TTV's, sobre el particular se nos informa que dichos títulos no se colocan posteriormente en el mercado y tampoco se mantienen emitidos.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad.

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

86. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen:

“2. EMISIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como títulos de deuda emitidos los instrumentos financieros que se caractericen por ser títulos de renta fija, dado que sus intereses atienden el pago de una tasa fija o variable y su valor principal o nominal se paga al vencimiento del título.

(...)

2.5. Baja en cuentas

9. Se dará de baja en cuentas un título de deuda emitido 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” (Subrayado fuera de texto).

La Resolución 340 del 23 de diciembre de 2022 emitida por la CGN, por la cual se modifica el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, crea la subcuenta 138458-Derecho de recompra de TES en la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional.

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, y lo tratado en la mesa de trabajo del 11 de octubre de 2022, en caso de que intervenga una cámara de riesgo central de contraparte el tratamiento contable por parte de la DGCPTN con la colocación de títulos TES - Clase B para Operaciones de Transferencia Temporal de Valores - TTV será el siguiente:

En el momento en que se efectúe la transferencia de los títulos a la cuenta DCV en el Banco de la República del receptor de la operación TTV, la DGCPTN debitará la subcuenta 138458-Derecho de recompra de TES en la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 222301-Títulos TES de la cuenta 2223-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO.

Cuando se efectúe la retrocesión, y con ello la entidad receptora de la operación TTV devuelva los títulos a la DGCPTN, esta última debitará la subcuenta 222301-Títulos TES de la cuenta 2223-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO y acreditará la subcuenta 138458-Derecho de recompra de TES en la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR en la que se reconoció inicialmente el derecho registrado a cargo del receptor de la operación TTV.

En los casos en los que se presente incumplimiento por parte del receptor de la operación TTV, el derecho recaerá sobre la cámara de riesgo central de contraparte, para lo cual la DGCPTN modificará el tercero. Posteriormente, cuando la cámara de riesgo central transfiera, a través del Banco de la República, los títulos TES B que servían de garantía para la operación, la DGCPTN debitará la subcuenta 222301-Títulos TES de la cuenta 2223-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO,

donde tenía reconocidos los títulos, y acreditará la subcuenta 138458-Derecho de recompra de TES en la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR en la que se reconoció inicialmente el derecho.

Por su parte, la comisión que reciba la DGCPTN, una vez cumplido el plazo de la operación de TTV, se registrará debitando la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 480223-Comisiones de la cuenta 4802-FINANCIEROS. Cuando la cámara de riesgo central de contraparte gire los recursos correspondientes, la DGCPTN debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA UNICA NACIONAL y acreditará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

El anterior tratamiento contable modifica lo señalado en la respuesta dada en el numeral 1 de las conclusiones del concepto con radicado CGN N° 20221100059371 del 26 de septiembre de 2022, dirigido a su despacho.

CONCEPTO No. 20221100074841 DEL 22-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Emisión de títulos de deuda
	SUBTEMA	Tratamiento contable derechos generados en las operaciones simultáneas cuando la DGCPTN actúa como enajenante a través de la emisión de TES.

Doctor

EVER HERNÁN MEJÍA MORALES

Coordinador Grupo de Registro Contable-Subdirección de Operaciones

Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN)

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

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° 20220010051552 del 9 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En su comunicación solicita que se establezca el tratamiento contable para el reconocimiento del derecho originado en las operaciones repo y las operaciones simultáneas pasivas realizadas por la DGCPTN, toda vez que el derecho que se origina en dichas operaciones no fue tratado normativamente por la CGN dentro de la Resolución 064 de 2022.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad.

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

(...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

86. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen:

“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. (Subrayado fuera de texto)

(...)

“2. EMISIÓN DE TÍTULOS DE DEUDA

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como títulos de deuda emitidos los instrumentos financieros que se caractericen por ser títulos de renta fija, dado que sus intereses atienden el pago de una tasa fija o variable y su valor principal o nominal se paga al vencimiento del título.

(...)

2.5. Baja en cuentas

9. Se dará de baja en cuentas un título de deuda emitido 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” (Subrayado fuera de texto).

Por otra parte, la descripción de la cuenta 1220-DERECHOS DE RECOMPRA DE INVERSIONES del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que

“Representa el valor de las inversiones de administración de liquidez temporalmente reclasificadas en desarrollo de operaciones repo u operaciones simultáneas pasivas”.

Adicionalmente, el artículo 1º de la Resolución 064 de 2022 crea la subcuenta 222303-TES readquiridos por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional con recursos del fondo común (Db) en la cuenta 2223-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO para que la DGCPTN registre allí las inversiones en TES que realice con los recursos del fondo común, en lugar de registrarlas como una inversión de administración de liquidez.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo establecido en la Resolución 064 de 2022, los TES que mantenga la DGCPTN no se reconocen como inversión sino en la subcuenta del pasivo creada en dicha Resolución, a fin de reflejar el efecto neto en las obligaciones por emisión y colocación de TES.

Ahora bien, en el caso de las operaciones repo y simultáneas en las que la DGCPTN actúa como enajenante, el derecho que se origina en la transferencia temporal de títulos TES emitidos no se reconocerá en las subcuentas de la cuenta 1220-DERECHOS DE RECOMPRA DE INVERSIONES. En su lugar, se registrará en la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR durante el 2022 y en la subcuenta que la CGN cree para el registro de esta operación para el 2023. Lo anterior, dado que el derecho a recibir dichos títulos u otros similares sigue cumpliendo con la definición de activo.

Por lo anterior, no es procedente reconocer el derecho por operaciones repo o simultáneas como un menor valor del pasivo, toda vez que la emisión de los TES corresponde a una obligación contractual de la DGCPTN de cumplir con las condiciones de la emisión del título transferido durante el tiempo que se encuentre colocado en el mercado. El reconocimiento del derecho como un menor valor del pasivo no reflejaría la realidad del hecho económico, en la medida que el efecto neto de la operación sería igual a cero.

Por tanto, el reconocimiento del activo refleja el derecho que tiene la DGCPTN de que la contraparte devuelva los mismos títulos u otros similares. Adicionalmente, sólo cuando sean recibidos dichos títulos, la DGCPTN disminuiría el derecho originado en la operación repo o simultánea, así como el pasivo originado por los títulos emitidos.

1.2.23 CUENTAS POR PAGAR**CONCEPTO No. 20221100015431 DEL 14-03-2022**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Registro contable de los recursos trasladados al Fondo Solidario para la Educación en cumplimiento de los decretos 467 y 662 del 2020.

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° 20220010005602 el 07 de febrero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En cumplimiento a los decretos legislativos 467 del 23 de marzo de 2020 y 662 del 14 de mayo 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”, el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural – MADR trasladó al ICETEX los recursos no comprometidos ni ejecutados de los convenios: 2009066 - 2012209 - 2013141 y 2014186, suscritos entre el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural y el ICETEX, incorporados al Fondo de Solidaridad para la Educación.

Contablemente el saldo de los convenios en mención se encuentra en la subcuenta 1.9.08.01.001- en administración y el registro de las ejecuciones o legalizaciones se llevan a la subcuenta 5.5.07.05.001- Generales.

Por lo anterior y teniendo en cuenta que estos recursos fueron trasladados al Fondo de Solidaridad para la Educación, respetuosamente solicito nos informe cual debe ser la cuenta debito a utilizar para este registro contable”.

En radicado adjunto por el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural N° 2022-4200-0008279-1 del 3 de febrero de 2022, el ICETEX da respuesta a una solicitud de la doctora Flor del Carmen Huertas López, manifestándole:

“Dando respuesta al correo recibido el 1 de febrero de 2022, sobre la solicitud de certificación de recursos transferidos para el Fondo Solidario para la Educación Plan de Auxilios Educativos Coronavirus COVID 19 en virtud de los Decretos Legislativos 467 de 2020 y 662 de 2020, informamos que de acuerdo con nuestros registros contables se evidencia el traslado de \$4.548.735.422.97 el 30 de abril de 2021 y \$2.171.495.470.93 el 31 de julio de 2021, con el siguiente detalle por cada uno de los convenios:

Es importante mencionar que para el Convenio 2009-002 código 190061 se utilizaron recursos no ejecutados por \$1.108.067.744.98 y rendimientos no reintegrados por \$1.063.427.725.95 para un total de recursos transferidos por \$2.171.495.470.93, para los demás convenios los traslados corresponden a recursos no ejecutados.”

No. CONVENIO	FONDO / ALIANZA	NOMBRE	VALOR TRANSFERIDO	FECHA TRANSFERENCIA
2009-0002	190061	MINISTERIO DE AGRICULTURA	2.171.495.470,93	31-jul-21
2012-0143	190118	MINISTERIO DE AGRICULTURA	3.211.152.426,94	30-abr-21
2013-0050	190129	MINISTERIO DE AGRICULTURA	617.699.804,17	30-abr-21
2014-0093	190151	MINISTERIO DE AGRICULTURA	719.883.191,86	30-abr-21
TOTAL			6.720.230.893,90	

Mediante correo electrónico recibido el 3 de marzo de 2022, la doctora Flor del Carmen Huertas López amplía el contexto de la consulta indicando:

- El Ministerio ya no tiene el control de los recursos, los decretos y cláusulas que regulan el Fondo Solidario autorizan al ICETEX para la administración y ejecución de los recursos.
- No está definido que se deba rendir cuentas al Ministerio de la ejecución de los recursos, toda vez que estos se aplican a los beneficiarios de los créditos del ICETEX sin determinar el convenio que estaría financiando el beneficio otorgado a los estudiantes.
- Está definido en los decretos de creación del Fondo Solidario que los excedentes pueden ser utilizados en el objeto del ICETEX.

CONSIDERACIONES

El artículo 1° del Decreto 467 del 2020, expedido por el Ministerio de Educación Nacional y “por el cual se dictan medidas de urgencia en materia de auxilios para beneficiarios del Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior-ICETEX, dentro del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica”, indica:

“Artículo 1. Plan de Auxilios Educativos Coronavirus COVID-19 para beneficiarios de Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior-ICETEX. Las entidades públicas

del orden nacional y territorial con Fondos en Administración o convenios de alianzas establecidos con el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior-ICETEX utilizarán los saldos y excedentes de liquidez, así como los saldos y excedentes de los fondos y las alianzas en el Plan de Auxilios Educativos Coronavirus COVID-19 (...)

Parágrafo 1. Los saldos no ejecutados de Fondos en Administración, o convenios de alianzas establecidos con el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior-ICETEX con recursos provenientes de la Nación o de los Entes Territoriales, cuyos convenios se encuentren en procesos en liquidación que no hayan culminado, serán incorporados al presupuesto del Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior-ICETEX y serán utilizados en el Plan de Auxilios Educativos Coronavirus COVID-19.

Parágrafo 2. Los auxilios de que trata este artículo se mantendrán hasta agotar el monto de los recursos dispuestos para ello". (Subrayados fuera de texto)

De otra parte, el Decreto 662 del 2020, emitido por el Ministerio de Educación Nacional y "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", considera:

"Que, en consecuencia, es necesario crear el Fondo Solidario para la Educación con el objeto mitigar la deserción y fomentar la permanencia en el sector educativo, administrado por el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnico en el Exterior-ICETEX, que le permita a esta entidad destinar de manera eficiente los recursos para: (i) apalancar el Plan de Auxilios Educativos Coronavirus COVID-19, creado mediante el Decreto 467 del 23 de marzo de 2020, (...)".

Igualmente, los artículos 1°, 2° y 3° del Decreto 662 del 2020 expresan:

"Artículo 1. Creación y objetivo. Crear el Fondo Solidario para la Educación con el objeto de mitigar la deserción y fomentar la permanencia en el sector educativo.

El Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior-ICETEX administrará el Fondo Solidario para la Educación.

Artículo 2. Recursos. Los recursos del Fondo Solidario para la Educación provendrán de las siguientes fuentes:

(...)

4. Los excedentes de liquidez de fondos y alianzas constituidos por entidades públicas del orden nacional en el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior-ICETEX y sus rendimientos financieros, que no estén comprometidos en convocatorias actuales o futuras.

5. Los saldos de los fondos y alianzas constituidas por entidades públicas del orden nacional en el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior-ICETEX que no estén comprometidos en convocatorias actuales o futuras.

(...)

Artículo 3. Uso de los recursos. Los recursos del Fondo Solidario para la Educación serán usados para mitigar la extensión de los efectos de la crisis en el sector educativo en el territorio nacional, (...)

Una vez se agoten los recursos del Fondo Solidario para la Educación, el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior-ICETEX podrá liquidarlo siempre que se encuentre a paz y salvo con sus obligaciones. Los saldos se incorporarán al presupuesto del Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior-ICETEX para apalancar el programa de créditos educativos. (...). (Subrayados fuera de texto)

Mediante las resoluciones 220, 221 y 661 del 2021 emitidas por el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior-ICETEX, se ordena la incorporación de recursos de unos fondos y alianzas en cumplimiento de los Decretos Legislativos 467 y 662 de 2020.

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, en los numerales 6.1.2. Pasivos y 6.1.5. Gastos, establecen:

“6.1.2. Pasivos

(...)

71. 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.

(...)

6.1.5. Gastos

77. Los gastos son los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento del valor de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el valor del patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con la distribución de excedentes o utilidades”. (Subrayados fuera de texto)

Por otro lado, la Norma de cuentas por pagar, contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, indica lo siguiente:

“23. 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), actualizado según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2021, describe las siguientes cuentas así:

1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN: “Representa los recursos en efectivo a favor de la entidad que se originan en a) contratos de encargo fiduciario, fiducia pública o encargo fiduciario público y b) contratos para la administración de recursos bajo diversas modalidades, celebrados con entidades distintas de las sociedades fiduciarias”.

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, 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)

5424-SUBVENCIONES: “Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico y sobre los cuales el tercero que los recibe no debe entregar nada a cambio”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Con la expedición del acto administrativo que ordena la incorporación de recursos al Fondo Solidario para la Educación, el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural 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.

Cuando el ICETEX, como administradora del Fondo Solidario para la Educación, informe sobre el traslado de los recursos al Fondo, el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural debitará la subcuenta 240205-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-

SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCEPTO No. 20221100055351 DEL 12-08-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por pagar Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian Procedimiento para la Evaluación del Control Interno
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los pagos que no se han podido efectuar, toda vez que se presentan situaciones especiales que no permiten que los recursos se transfieran a los beneficiarios.

Doctora
CLALUDIA PATRICIA CASTAÑEDA LADINO
Gerente de Contabilidad
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° 20221400032972 del 15 de julio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De conformidad con lo establecido en el contrato de fiducia, con los recursos que son transferidos mensualmente al Patrimonio Autónomo Fondo de Prestaciones Sociales del Magisterio se deben atender las obligaciones relacionadas con los pagos, así:

‘4.3.1 La Fiduciaria asume la obligación de cancelar al personal docente y a sus beneficiarios únicamente el valor de las prestaciones sociales cuyo pago corresponde al Fondo, causadas a partir del 29 de diciembre de 1989, conforme a la normativa aplicable vigente y previa determinación de la destinación, prioridad y disponibilidad de los recursos del Fondo. Para el efecto debe tener en cuenta las recomendaciones que imparta el Consejo Directivo y los manuales de procedimiento establecidos.

Los pagos que corresponden al Fondo son:

- (a) Mesadas pensionales (sic) sus reajustes y reliquidaciones;
- (b) Mesada pensional adicional y las sustituciones pensionales;
- (c) Cesantías definitivas y cesantías definitivas a beneficiarios;
- (d) Cesantías parciales de acuerdo con lo establecido en la Ley y las prioridades señaladas por el Consejo Directivo; (Subrayado fuera de texto)
- (e) Los intereses a las cesantías; y,
- (f) Los demás auxilios e indemnizaciones a cargo del Fondo.’

Dentro del trámite de pago de las nóminas se pueden originar las situaciones por las cuales los recursos no son recibidos por el beneficiario de pago:

1. Errores en la información de la cuenta bancaria, datos del titular, cuentas inactivas a lo cual se le denomina rechazos.
2. Para las nóminas que se giran por ventanilla cuando el beneficiario de pago no cobra dentro de los tiempos estipulados, actualmente el plazo para acercarse a la entidad bancaria oscila entre los 31 días para el banco BBVA, 45 días para el banco Agrario 90 días banco Davivienda, se denomina no cobro (no cobro).

Actualmente una vez se presenta cualquiera de estas dos situaciones contablemente se registra la operación en un auxiliar denominado rechazos y no cobros de la cuenta 249090 – Diversos, así:

MAYOR	DESCRIPCION	NATURALEZA
11	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO	
1110	DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS	DB
24	CUENTAS POR PAGAR	
249090	DIVERSOS	CR

Con el fin de proteger los recursos del FOMAG, las reprogramaciones de estos pagos únicamente se realizan en la medida que el beneficiario directo las solicita, (...) se registran contablemente en esta misma cuenta disminuyendo el saldo de esta cuenta por pagar, así:

MAYOR	DESCRIPCION	NATURALEZA
11	EFFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFFECTIVO	
1110	DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS	CR
24	CUENTAS POR PAGAR	
249090	DIVERSOS	DB

Finalmente, en relación con el tiempo de permanencia de estas partidas en los estados financieros, se cuenta con conceptos jurídicos que establecen que para el caso de pensiones son 3 años, cesantías 5 años e intereses a las cesantías 3 años, sin embargo, para los tiempos de las intereses a las cesantías se adelanta una revisión adicional al interior del Fomag para establecer si estos tiempos de acuerdo con lo conceptuado si son aplicables teniendo en cuenta las características propias de Fondo.

En virtud de lo anterior ponemos a consideración la siguiente inquietud:

1. ¿Para este tipo de pagos que no son cobrados y/o rechazados lo más adecuado es el manejo contable en la cuenta 249090 o se debería registrarse como un menor valor del pago registrado inicialmente?"

CONSIDERACIONES

La Ley 91 de 1989, establece:

“ARTÍCULO 3. Créase el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, como una cuenta especial de la Nación, con independencia patrimonial, contable y estadística, sin personería jurídica, cuyos recursos serán manejados por una entidad fiduciaria estatal o de economía mixta, en la cual el Estado tenga más del 90% del capital. Para tal efecto, el Gobierno Nacional suscribirá el correspondiente contrato de fiducia mercantil, que contendrá las estipulaciones necesarias para el debido cumplimiento de la presente Ley y fijará la Comisión que, en desarrollo del mismo, deberá cancelarse a la sociedad fiduciaria, la cual será una suma fija, o variable determinada con base en los costos administrativos que se generen. La celebración del contrato podrá ser delegada en el Ministro de Educación Nacional.

ARTÍCULO 4. El Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, atenderá las prestaciones sociales de los docentes nacionales y nacionalizados que se encuentren vinculados a la fecha de la promulgación de la presente Ley...

(...)

ARTÍCULO 9. Las prestaciones sociales que pagará el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, serán reconocidas por la Nación a través del Ministerio de Educación Nacional, función que delegará de tal manera que se realice en las entidades territoriales”. (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“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”. (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, establece:

“9. OBLIGACIONES PENSIONALES A CARGO DE LA NACIÓN Y DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES QUE SE PAGAN A TRAVÉS DEL FOMAG

(...)

Los recursos que entreguen el MEN y las entidades territoriales al Fomag para el pago de las obligaciones pensionales se registrarán de acuerdo con lo establecido en el numeral 2.1. de este Procedimiento, utilizando la subcuenta 190402-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO. Por su parte, el Fomag registrará los recursos que reciba del MEN o de las entidades territoriales para el pago de las obligaciones pensionales a favor del personal docente debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Con el pago, el Fomag 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, el MEN y las entidades territoriales registrarán el pago de sus obligaciones pensionales a favor del personal docente afiliado al Fomag de acuerdo con lo establecido en los numerales 3.1. y 3.2.1. de este Procedimiento”.

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno, incorporado por la Resolución 193 de 2016, indica:

“3.2.14. Análisis, verificación y conciliación de información

(...)

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

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye:

Cuando se presenten situaciones especiales que no permitan que los recursos se transfieran a los beneficiarios, el Fomag realizará seguimiento por medio de las conciliaciones bancarias, de los dineros pendientes de cobro por parte de terceros y, contablemente, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, identificando el hecho económico a nivel de auxiliares.

Si realizadas las gestiones correspondientes se concluye que las obligaciones han extinguido, por cuanto expiraron o los beneficiarios renunciaron a ella, el Fomag debitará la subcuenta 249090-Otras

cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, el MEN y las entidades territoriales debitarán la subcuenta 190402-Recursos entregados en administración a entidades distintas de las sociedades fiduciarias de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditarán la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

CONCEPTO No. 20221100063311 DEL 18-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por pagar
	SUBTEMA	Reconocimiento de una cuenta por pagar por concepto de sanciones tributarias

Doctor
 JOSÉ ELÍAS VARGAS
 Investigador Académico
 Asemcol Asesoría Empresarial
 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°20220010041722 del 07 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta manifiesta las siguientes inquietudes:

“1. Las entidades públicas que por alguna circunstancia, no declaren las obligaciones tributarias que están obligadas por ley, el valor de la sanción a que se hacen acreedores, se debe incluir al cierre contable mensual y crear como una cuenta por pagar?”

2. las entidades públicas que declaren pero no paguen el impuesto (Reteiva, Retefuente, IVA, ICA y demás que la jurisdicción territorial tenga reglamentados, obliga a crear alguna cuenta contable en este periodo contable?

3. que responsabilidad tiene el responsable y Representante legal que no cumpla con el pago de las obligaciones tributarias que la entidad este obligada en los periodos determinados por Ley?”

Mediante correo electrónico enviado el 12 de septiembre de 2022 a la Contaduría General de la Nación, el doctor José Elías Vargas aclara que la consulta hace referencia al Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros (...)

6.2.2. Reconocimiento de pasivos

86. Se reconocen como pasivos, las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

91. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo puede medirse con fiabilidad". (Subrayado fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por la Resolución 211 de 2021, indican que:

"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) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 062, 064 y 065 de 2022, describe la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE de la siguiente manera: "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 debita con "1-El valor de las consignaciones de los valores retenidos en favor de la administración tributaria".

El mencionado CGC describe la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS de la siguiente manera: "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". Además, establece que se debita con "1-El valor de los pagos efectuados".

Por último, el referido CGC describe la cuenta 2445-IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-IVA de la siguiente manera: “Representa el valor generado en la comercialización de bienes o prestación de servicios gravados, así como el valor descontable por la adquisición de bienes o servicios gravados, de acuerdo con las normas tributarias vigentes. Por tratarse de una cuenta corriente, puede generar un saldo a favor o a cargo de la entidad, producto de las diferentes transacciones realizadas. (...)”. Además, establece que se debita con “3-El valor pagado del saldo a cargo que resulte en las respectivas declaraciones”.

CONCLUSIONES

El Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno señala que se reconocen como pasivos las obligaciones presentes de origen legal que tiene la entidad con un tercero, que han surgido de eventos pasados y para cuya liquidación la entidad debe desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros, siempre que el valor de la obligación pueda medirse fiablemente. Adicionalmente, menciona que los gastos se reconocen como los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo puede medirse con fiabilidad.

Por otra parte, la Norma de cuentas por pagar estipula que se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

Teniendo en cuenta lo anterior y lo mencionado en las consideraciones, se da respuesta a sus interrogantes, así:

Pregunta 1. Las entidades de gobierno que, conforme a lo establecido en la normativa legal tributaria, sean objeto de sanción por no presentar sus declaraciones tributarias deberán reconocer esta obligación presente como una cuenta por pagar, cuando se tenga certeza de la obligación de pago de la sanción y se pueda medir con fiabilidad su valor. Para tal efecto, la entidad debitará la subcuenta 589025-Multas y sanciones de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y acreditará la subcuenta 249045-Multas y sanciones de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Pregunta 2. Las diferentes obligaciones por impuestos que la entidad deba cancelar a favor de la administración tributaria, estarán reconocidas en las cuentas: 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE en lo referente a retenciones que la entidad haya realizado a terceros; en la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS en lo referente a impuestos, contribuciones y tasas, que se originan en las liquidaciones privadas y sus correcciones, liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme; y en la cuenta 2445-IMPUESTO AL VALOR AGREGADO - IVA por concepto del IVA por pagar. Al respecto, el CGC del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece en la dinámica de dichas cuentas, que estas se debitarán cuando se realice el pago en favor de la administración tributaria; por lo tanto, si el pago de la obligación no se realiza, así se declare, la obligación de pagar no se ha surtido y en consecuencia deberá continuar reconociéndose tal obligación en la información financiera de la entidad.

Pregunta 3. Se dio traslado a la DIAN con el radicado N°20221120057651 del 09 de septiembre de 2022, por ser competencia de esa entidad.

CONCEPTO No. 20221100069101 DEL 25-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por pagar Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de sentencias en abstracto y en concreto

Doctora
NASLLY RAQUEL RAMOS CAMACHO
Directora Ejecutiva de Administración Judicial
Dirección Ejecutiva de Administración Judicial
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° 20220010046882 del 12 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En los últimos años se han incrementado las demandas contra la Rama Judicial, a tal punto que se ha posicionado en el tercer lugar de las entidades más demandadas por número de procesos, a nivel nacional, conforme al último reporte de litigiosidad de la Agencia de Defensa Jurídica del Estado ANDJE, expedido en el mes de julio de 2022, tenemos 25.914 procesos a cargo.

(...)

Consultada a la Agencia de Defensa Jurídica del Estado ANDJE sobre el registro contable del pasivo real, mediante oficio-20214000067731- DGI del 11 de agosto de 2021 (anexa) indicó que para los procesos en que se haya proferido fallo desfavorable se debe hacer un cálculo estimado de la liquidación del valor de la condena, para lo cual se debe tomar como base los valores de la provisión contable que previamente se determinó por los apoderados en cumplimiento del numeral 5 del artículo 2.2.3.4.1.1.0 del Decreto 1069 de 2015.

(...)

Por lo anterior, y, frente a la situación desbordante de condenas en contra de la Rama Judicial y ante la carencia de profesionales para atender las liquidaciones de dichas condenas, por cuanto debemos

privilegiar liquidar y pagar las providencias en turno, para el caso actual Sentencias y Conciliaciones del año 2019, se hace complejo registrar el valor del cálculo de la liquidación, una vez la sentencia condenatoria o auto aprobatorio de la conciliación queda debidamente ejecutoriado.

Actualmente, se hace una revisión de la información consignada en el cuadro del pasivo real, para garantizar que se encuentre la información actualizada, se verifican registros superiores a 500 SMLMV y se confirma que en la columna del total proyectado se refleje el valor exacto de la condena o del acuerdo de conciliación extrajudicial o judicial, o la mejor estimación del desembolso que se requerirá para cancelar la obligación presente, el cual es actualizado una vez se hace la liquidación para su pago definitivo. Por su parte la División de Contabilidad de la Entidad, realiza el registro del valor del pasivo real por concepto de sentencia definitiva condenatoria, o acuerdo de conciliación extrajudicial o judicial como una cuenta por pagar.

Con base en lo expuesto y con el fin de cumplir con la normativa citada anteriormente y lo indicado por la Contraloría General de la Nación, se consulta a su Despacho:

¿Es viable contabilizar en el Pasivo Real Cuenta 2460, el valor de la provisión establecida por los apoderados hasta tanto se tenga el valor de la liquidación efectuada por el Grupo de Sentencias de nuestra Entidad, para su pago definitivo?”.

CONSIDERACIONES

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), Ley 1437 de 2011, señala:

“Artículo 192. Cumplimiento de sentencias o conciliaciones por parte de las entidades públicas.

(...)

Las condenas impuestas a entidades públicas consistentes en el pago o devolución de una suma de dinero serán cumplidas en un plazo máximo de diez (10) meses, contados a partir de la fecha de la ejecutoria de la sentencia. Para tal efecto, el beneficiario deberá presentar la solicitud de pago correspondiente a la entidad obligada.

(...)

Artículo 193. Condenas en abstracto. Las condenas al pago de frutos, intereses, mejoras, perjuicios y otros semejantes, impuestas en auto o sentencia, cuando su cuantía no hubiere sido establecida en el proceso, se harán en forma genérica, señalando las bases con arreglo a las cuales se hará la liquidación incidental, en los términos previstos en este Código y en el Código de Procedimiento Civil.

Cuando la condena se haga en abstracto se liquidará por incidente que deberá promover el interesado, mediante escrito que contenga la liquidación motivada y especificada de su cuantía, dentro de los sesenta (60) días siguientes a la ejecutoria de la sentencia o al de la fecha de la notificación del auto de obediencia al superior, según fuere el caso. Vencido dicho término

caducará el derecho y el juez rechazará de plano la liquidación extemporánea. Dicho auto es susceptible del recurso de apelación.

(...)

Artículo 297. Título ejecutivo. Para los efectos de este Código, constituyen título ejecutivo:

1. Las sentencias debidamente ejecutoriadas proferidas por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, mediante las cuales se condene a una entidad pública al pago de sumas dinerarias.
2. Las decisiones en firme proferidas en desarrollo de los mecanismos alternativos de solución de conflictos, en las que las entidades públicas queden obligadas al pago de sumas de dinero en forma clara, expresa y exigible”.

El Código General del Proceso (CGP), Ley 1564 de 2012, dispone:

“Artículo 430. Mandamiento ejecutivo. Presentada la demanda acompañada de documento que preste mérito ejecutivo, el juez librará mandamiento ordenando al demandado que cumpla la obligación en la forma pedida, si fuere procedente, o en la que aquel considere legal”.

La Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado al absolver una consulta formulada por el Ministro de Hacienda, C.P. Jaime Paredes Tamayo, radicación No. 369 del 26 de septiembre de 1990, manifestó:

“Las condenas se pronuncian in genere o se dictan en concreto. Las primeras obedecen al hecho de que en el proceso, aunque aparece acreditada la existencia del perjuicio o daño, no se halla probada la cuantía o monto de la indemnización correspondiente. En este tipo de condenas se da una insuficiencia probatoria sobre el último extremo, que deberá suplirse durante el trámite posterior.

Las condenas en concreto pueden asumir dos formas, igualmente válidas, así:

a)- La sentencia fija un monto determinado por concepto de perjuicios; por ejemplo, condena a pagar \$ 1'000.000.00 ; y b)- La sentencia no fija suma determinada, pero la hace determinable, bien porque en la misma se dan en forma precisa o inequívoca los factores para esa determinación, de tal manera que su aplicación no requiere de un procedimiento judicial subsiguiente, con debate probatorio para el efecto; o bien, porque los elementos para esa determinación están fijados en la Ley, tal como sucede con los salarios y prestaciones dejados de devengar por un funcionario o empleado público durante el tiempo que estuvo por fuera del servicio.

En otras palabras, la Administración cumple las sentencias, las ejecuta dice la norma (artículo 176 del C.C.A.), una vez estén ejecutoriadas (artículo 174 ibídem). Pero ese cumplimiento se entiende sólo cuando contengan condena en concreto, en las dos hipótesis explicadas; o cuando se haya cumplido el procedimiento de liquidación y el auto correspondiente esté ejecutoriado (Condena in genere).

En estos eventos, como lo dispone el mismo código administrativo, la administración deberá adoptar las medidas necesarias para su cumplimiento y es aquí donde la administración para acatar la

sentencia deberá hacer las operaciones aritméticas, aplicando los factores que no requieren prueba por ser de orden legal, para determinar la cuantía de la indemnización.

En materia laboral no procede, en principio, la condena 'in abstracto', toda vez que en la Ley y en los reglamentos están dados los elementos para su liquidación. Sería procedimiento inútil, dilatorio e ilegal que tuviera que hacerse condena "in genere", para luego, por una liquidación incidental dentro del proceso mismo, determinar el valor de una condena por salarios, prestaciones y demás derechos sociales, cuando estos presupuestos están forzosa e ineludiblemente señalados por la Ley" (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la regulación contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

"5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

(...)

48. Periodo contable: corresponde al periodo sobre el cual la entidad informa acerca de su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre" (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen:

"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.

(...)

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).

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 lo dispuesto en la Resolución 064 de 2022, 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.

(...)

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.

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, el reconocimiento contable de las sentencias condenatorias proferidas en contra de las entidades de gobierno se debe realizar conforme a 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.

El numeral 2 de dicho procedimiento establece que con la notificación de la admisión de la demanda interpuesta 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.

En caso de que se establezca que la obligación es probable, esto es, cuando la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos sea más alta que la probabilidad de no pérdida, la entidad registrará la provisión por el valor que refleje la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación presente.

Ahora bien, el reconocimiento contable de la cuenta por pagar derivada de procesos judiciales debe realizarse atendiendo a lo establecido en 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 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.

De conformidad con lo anterior, con la liquidación de la sentencia condenatoria ejecutoriada o acta de conciliación extrajudicial, la entidad registrará el crédito judicialmente reconocido, laudo arbitral o acta de conciliación extrajudicial como una cuenta por pagar.

En este sentido, tratándose de sentencias que contengan condenas en abstracto habrá lugar a que se reconozca la cuenta por pagar cuando quede en firme el auto proferido dentro del incidente de liquidación correspondiente, mediante un débito a la provisión previamente registrada y un crédito a la cuenta por pagar y en caso de que se presente diferencia entre la provisión y el valor determinado en el incidente de liquidación se aplicará el numeral 2.6 Sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial, del Procedimiento en mención.

Tratándose de sentencias cuya condena sea en concreto y se fije un monto determinado, se realizará el reconocimiento contable mencionado en el párrafo anterior, una vez la providencia quede ejecutoriada.

En caso de que en la providencia judicial se imponga una condena en concreto en la que no se fije una suma determinada sino que sea determinable, y corresponda a la administración hacer las operaciones aritméticas para determinar dicho valor, se deberá reconocer la cuenta por pagar una vez la entidad realice la liquidación, la cual, atendiendo al principio de devengo, debería realizarse en el mismo periodo contable en que surge el hecho económico y de forma previa a la iniciación de procesos ejecutivos, por lo cual, las cuentas por pagar del año 2019 debieron ser reconocidas en dicho año.

Lo anterior, en atención a que el pasivo, tratándose de sentencias proferidas en concreto cuyo valor es determinable, no nace del acto administrativo o la liquidación que realice la entidad, sino de la sentencia judicial mediante la cual se profiere una condena cuyo valor es determinable.

Así las cosas, si se emite una sentencia y no se realiza el reconocimiento contable de la cuenta por pagar atendiendo al principio de devengo, esto es: i) cuando queda en firme el auto proferido dentro del incidente de liquidación correspondiente, para las sentencias en abstracto; ii) cuando queda ejecutoriada, para las sentencias en concreto cuyo valor es determinado y; iii) cuando la entidad realice la liquidación en el mismo periodo contable, para las sentencias en concreto cuyo valor es determinable, deberá aplicarse el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

De conformidad con lo anterior, en caso de que se reconozca contablemente la cuenta por pagar por el mismo valor de la provisión o por un cálculo estimado de la liquidación del valor de la condena y posteriormente el Grupo de Sentencias realice la liquidación respectiva, deberá ajustarse la partida aplicando el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Así mismo, en caso de que no se reconozca la cuenta por pagar en el periodo contable en que surgió el hecho económico, también deberá aplicarse el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

CONCEPTO No. 20221100072631 DEL 06-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cuentas por pagar Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Reconocimiento de sentencia proferida por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, y de los depósitos en cuentas bancarias con los recursos para el pago de indemnizaciones establecidas en dicha sentencia.

Doctor
 FHARIT NEY QUINTERO PADILLA
 Coordinador Grupo Contabilidad General
 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° 20220010049102 del 25 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En atención al concepto CGN20202000044791 de agosto 19 de 2020, la entidad retiro de sus pasivos los saldos correspondientes a las cuentas bancarias aperturadas en virtud de la sentencia emitida por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, reconociendo en cuentas de orden tal situación. En el año 2022 algunas de las cuentas fueron objeto de embargos pues las mismas como se indicó en la consulta inicial fueron "aperturadas por el Ministerio de Defensa Nacional y se encuentran bajo el control y a cargo del tesorero principal de la Entidad". Ante esta situación, y de ser pertinente se solicita dar alcance al concepto antes citado, con el fin de determinar las acciones de carácter contable que se deben adelantar para reconocer en debida forma el hecho económico antes descrito.

Cabe indicar que, en caso de presentarse alguno de los beneficiarios de estas cuentas, el MDN estaría en la obligación de entregar el valor del capital y los intereses conforme lo dispone la sentencia de la CIDH”.

El 9 de noviembre de 2022, mediante llamada telefónica la doctora Nieves Aya Baquero amplió el contexto de la consulta indicando que para dar cumplimiento a la sentencia de la CIDH el Ministerio realizó la apertura de cuentas bancarias en cabeza del tesorero principal de la entidad y no en titularidad de los beneficiarios. Posteriormente, en otros procesos judiciales en curso contra la entidad fueron embargadas algunas de estas cuentas constituidas para efectuar los pagos a los beneficiarios, pendientes de la sentencia de la CIDH. Por lo anterior, consulta: ¿Cómo realizar el

registro de los embargos sobre las cuentas con recursos asignados para el pago de la sentencia de la CIDH?

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, 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”.

Adicionalmente, 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 238 de 2021, establece:

“2. DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR TERCEROS EN CONTRA DE LA ENTIDAD
(...)

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.

(...)

4. REGISTRO DEL EMBARGO, TÍTULO JUDICIAL Y PAGO DE SENTENCIA

Si, en el desarrollo de los procesos judiciales, se ordena una medida cautelar de embargo a las cuentas bancarias de la entidad o a las cuentas de una tesorería centralizada, se registrarán los efectos de la medida cautelar en cada una de sus fases, a saber: registro del embargo, apertura del título judicial y pago de la sentencia con título judicial.

4.1. Registro del embargo

Cuando, con base en la información recibida de la autoridad judicial, el banco informe sobre la ejecución de la orden de embargo a las cuentas bancarias de la entidad demandada o a las cuentas de la tesorería centralizada, la entidad o la tesorería centralizada reclasificará el efectivo, para lo cual debitará la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL” (Subrayado fuera del texto).

Ahora bien, en los antecedentes del concepto 20202000044791 del 19 de agosto de 2020, emitido por la Contaduría General de la Nación a la consulta realizada por la doctora Clara Inés Chiquillo Díaz, se menciona:

“(…) En los apartes de las sentencias de Corte interamericana de Derechos Humanos se establece:

Parágrafo 331. Por lo que toca a las indemnizaciones ordenadas a favor de los menores de edad, el Estado deberá depositarlas en una institución colombiana solvente. La inversión se hará dentro del plazo de un año, en las condiciones financieras más favorables que permita la legislación y la práctica bancaria, mientras los beneficiarios sean menores de edad. Podrá ser retirada por aquélla cuando alcancen la mayoría de edad, en su caso, o antes sí así conviene al interés superior del niño, establecido por determinación de una autoridad judicial competente (...)

332. Si por causas atribuibles a los familiares de las víctimas que son beneficiarios de las indemnizaciones no fuese posible que éstos las reciban dentro del plazo indicado, el Estado consignará dichos montos a su favor en una cuenta o certificado de depósito en una institución bancaria colombiana solvente, en dólares estadounidenses y en las condiciones financieras más favorables que permitan la legislación y la práctica bancaria’.

El Ministerio de Defensa Nacional de conformidad con el rubro presupuestal establecido y la normatividad aplicable al SIF nación, adelanta el proceso de ejecución presupuestal para el pago de la sentencia, a través del cual recibe los recursos por parte de la Dirección General de Crédito Pública y del Tesoro Nacional, realizando el desembolso a los beneficiarios mayores de edad, plenamente identificados y que cuenten con toda la información requerida.

En lo que respecta a los beneficiarios menores de edad y aquellos que no ha sido posible su ubicación (Grupos Familiares), se ordena la apertura de cuentas bancarias por parte del Ministerio de Defensa Nacional, a nombre de los terceros beneficiarios o Grupos Familiares, las cuales deben cumplir las condiciones establecidas en la sentencia, y quedan bajo el control y a cargo del tesorero principal de la Entidad. (...)”

Respecto a las conclusiones, el concepto en mención indica:

“Ahora, la sentencia de la Corte IDH dispone la apertura de cuentas una institución bancaria solvente, en las condiciones financieras más favorables, a nombre de terceros beneficiarios o grupos familiares, quienes podrán retirarlas al cumplir las condiciones establecidas en dicha sentencia. Esto implica que, con la apertura de dichas cuentas, y el traslado de los recursos a estas, el Ministerio habrá cumplido con lo establecido en la sentencia, es decir el pago de la indemnización, y por consiguiente le corresponde cancelar pasivo, registrando un débito en la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110 INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Adicionalmente, dado que la sentencia indica que las cuentas quedarán bajo el control y a cargo del tesorero principal de la Entidad, el Ministerio llevará un control en cuentas de orden, mediante un débito en la subcuenta 991590 la cuenta 9915-Otras cuentas acreedoras de control por contra de OTRAS CUENTAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (DB), con crédito en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedor as de Control de la cuenta 9390OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, hasta que los beneficiarios retiren los recursos de sus cuentas bancarias” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, la entidad debe realizar el reconocimiento de las sentencias condenatorias atendiendo a lo estipulado en el Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, que establece que con la liquidación de la sentencia definitiva condenatoria, la entidad registrará el crédito judicialmente reconocido como una cuenta por pagar.

Así pues, si el Ministerio de Defensa Nacional realiza la apertura de cuentas a nombre de la entidad, bajo el control y a cargo del tesorero principal de la misma, y no a nombre de terceros como fue informado en la consulta inicial; le corresponderá al Ministerio de Defensa Nacional, como titular de dichas cuentas, reconocer el activo en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y el respectivo pasivo en la subcuenta 246002-Sentencias de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, hasta tanto el tercero beneficiario reclame el dinero o se realice la apertura de la cuenta a nombre del tercero beneficiario.

Por lo tanto, cuando el banco informe sobre la ejecución de la orden de embargo a las cuentas bancarias del Ministerio de Defensa, esta entidad deberá reclasificar el efectivo, para lo cual debitará la subcuenta 113210-Depósitos en instituciones financieras de la cuenta 1132-EFECTIVO DE USO

RESTRINGIDO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En vista de lo anterior, dado que el Ministerio de Defensa Nacional allega a la CGN nueva información respecto a que la titularidad de las cuentas bancarias aperturadas en cumplimiento de la sentencia de la CIDH se encuentra en cabeza del Ministerio y no a nombre de los terceros beneficiarios o Grupos Familiares, como se informó en la consulta N° 20205500035492 del 29 de julio del 2020, por medio de este concepto se deja sin vigencia el concepto CGN N° 20202000044791 del 19 de agosto de 2020, dirigido a la doctora Clara Inés Chiquillo Díaz, Directora Financiera del Ministerio de Defensa Nacional.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20221100000431 del 14-01-2022
20221100012211 del 09-03-2022
20221100012221 del 09-03-2022
20221100030681 del 13-05-2022
20221100058231 del 16-09-2022
20221100058811 del 20-09-2022
20221100059261 del 26-09-2022
20221100064401 del 31-10-2022
20221100065931 del 08-11-2022
20221100069741 del 29-11-2022
20221100073781 del 13-12-2022
20221100074351 del 15-12-2022
20221100075051 del 26-12-2022

1.2.24 PRÉSTAMOS POR PAGAR**CONCEPTO No. 20221100012221 DEL 09-03-2022**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Préstamos por pagar Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de intereses corrientes de préstamos por pagar que se encuentran en controversia judicial

Doctora
MARÍA 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° 20220010004112 el 31 de enero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita ampliación del concepto con radicado 20211100114161 del 29-12-2021, con respecto a la medición posterior de los préstamos por pagar, para lo cual se plantean las siguientes preguntas:

1. ¿Cómo se debe realizar el cálculo del costo amortizado?
2. ¿Cuál es el procedimiento contable para aplicar la medición?
3. ¿Qué criterios deben tenerse en cuenta para el cálculo (plazo, tasa de interés, valor del préstamo)?

Lo anterior, teniendo en cuenta que el saldo de dichos préstamos por pagar corresponde únicamente a intereses respecto de los cuales se encuentran en curso procesos judiciales.

CONSIDERACIONES

Los numerales 6.1.2. y 6.4. del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen:

“6.1.2. Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

67. Al evaluar si existe o no una obligación presente, la entidad debe tener en cuenta, con base en la información disponible, la existencia de un suceso pasado que dé lugar a la obligación a partir de la cual la entidad tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos. Cuando existen dudas sobre la existencia de una obligación presente, la entidad debe evaluar la probabilidad de tener o no la obligación; si es mayor la probabilidad de no tenerla, no hay lugar al reconocimiento de un pasivo.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las Normas de cuentas por pagar y préstamos por pagar 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 211 de 2021, 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.

(...)

3.3. 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.

(...)

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.

(...)

4.4. 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”.

CONCLUSIONES

Por medio de la Resolución 211 de 2021, aplicable a partir del 01 de enero de 2022, se modificó el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, cuyo numeral 6.4 establece que se debe realizar la baja en cuentas de las partidas que dejan de cumplir la definición de activo o pasivo.

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, y 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.

Así mismo, la Norma de préstamos por pagar establece que se reconocerán como tales, 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 que se realizará su baja en cuentas, total o parcialmente, 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.

De conformidad con lo anterior, y teniendo en cuenta que lo establecido en el Marco Conceptual sirve de fundamento para lo establecido en las demás normas contables expedidas por la CGN, se tiene que un préstamo por pagar también se dará de baja cuando deje de cumplir la definición de pasivo.

Así las cosas, la entidad deberá evaluar si espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable para cancelar los intereses o el costo financiero, que se encuentran en controversia judicial.

En caso de que la entidad establezca que tiene poca o ninguna probabilidad de tener que desprenderse de recursos, es decir, la entidad prevé ganar el proceso judicial, podrá proceder a realizar la baja en cuentas del saldo por concepto de estos intereses del préstamo por pagar.

En caso contrario, es decir, que la entidad establezca que tiene poca o ninguna alternativa de evitar la salida de recursos, deberá reclasificar el saldo del préstamo por pagar a una cuenta por pagar.

Por medio de este concepto se deja sin vigencia el concepto 20211100114161 del 29-12-2021.

CONCEPTO No. 20221100048491 DEL 29-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Préstamos por pagar Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos recibidos por titularización y administrados a través de patrimonio autónomo.

Doctor
ASDRÚBAL LUNA ACOSTA
Contratista – Dirección de Programación de Inversiones Públicas
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° 20220010023282 del 17 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De acuerdo al decreto 1068 de 2015, el DNP debe emitir conceptos de deuda acerca de solicitudes o procesos de endeudamiento que estén tramitando las entidades públicas con miras a financiar recursos de inversión, en este sentido, actualmente tenemos la solicitud de una entidad descentralizada del orden nacional que busca realizar una titularización de flujos de caja futuros para tener recaudo presente a través de un Patrimonio Autónomo, el cual haría la emisión de los títulos y entregaría unos saldos y excedentes a la entidad que nos hace la solicitud.

La consulta puntual que tenemos para ti y sobre la cual requerimos normatividad de referencia es: ¿De qué manera y en cuáles rubros de los Estados Financieros de la Entidad deben incorporar o reflejar los ingresos provenientes del Patrimonio Autónomo que se deben incorporar? ¿Estos ingresos esperados deberían incorporarse en el Estado de Situación Financiera o en el Estado de Resultados? ¿en cuáles rubros? ¿estos recursos serían deuda o recursos propios?”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, indica:

“6.1.2. Pasivos

66. Un pasivo es una obligación presente de origen legal, con un tercero, producto de sucesos pasados, para cuya cancelación, una vez vencida, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos.

(...)

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)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas mediante la Resolución 211 de 2021, establecen:

"4. PRÉSTAMOS POR PAGAR

(...)

4.3. Medición inicial

3. Los préstamos por pagar se medirán por el valor recibido.

4. Los costos de transacción disminuirán el valor del préstamo 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.

(...)

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". (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 064 de 2022, menciona:

“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.

(...)

1.2.2. Titularizaciones

Las titularizaciones que se llevan a cabo por medio de contratos de fiducia mercantil, implican la constitución de un patrimonio autónomo al que se transfiere la propiedad de los bienes o derechos. Este numeral desarrolla la titularización de activos y la titularización de flujos de caja futuros.

(...)

1.2.2.2. Titularizaciones de flujos de caja futuros

A continuación, se desarrollan los registros contables que la entidad aplicará en la titularización de flujos de caja futuros.

1.2.2.2.1. Constitución del patrimonio autónomo

La entidad registrará la constitución del patrimonio autónomo debitando la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta 939017-Titularización de flujos futuros de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, por el valor que se proyecte recibir producto de la titularización.

1.2.2.2.2. Control de los derechos sobre los flujos futuros titularizados

La entidad controlará el derecho sobre los flujos futuros titularizados en cuentas de orden deudoras de control, para lo cual debitará la subcuenta 834405-Flujos futuros de la cuenta 8344-ACTIVOS Y FLUJOS FUTUROS TITULARIZADOS y acreditará la subcuenta 891513-Activos y flujos futuros titularizados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

1.2.2.2.3. Transferencia de los recursos originados en la colocación de los títulos

Con la emisión y colocación de los títulos por parte del patrimonio autónomo, la entidad debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 231414-Titularización de flujos futuros de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO. Posteriormente, el préstamo por pagar se medirá conforme a lo establecido en la Norma de préstamos por pagar.

Adicionalmente, se disminuirán las cuentas de orden acreedoras en las que se controló el valor que se proyectaba recibir producto de la titularización. Para el efecto, se debitará la subcuenta 939017-Titularización de flujos futuros de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y se acreditará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Cuando los recursos de la colocación de los títulos se consignen en las cuentas de la entidad, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. Si los recursos se mantienen en el patrimonio autónomo para que, a través de este, se paguen pasivos o se efectúen anticipos, con el giro, la entidad debitará la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

1.2.2.2.4. Reconocimiento y recaudo de los derechos relacionados con los flujos titularizados

La entidad registrará el derecho relacionado con los flujos titularizados debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el ingreso.

Adicionalmente, en la medida que se reconozcan los derechos por cobrar, cuyos flujos hacen parte de la titularización, se disminuirán las cuentas de orden deudoras en las que se controlaron los derechos sobre los flujos futuros. Para el efecto, se debitará la subcuenta 891513-Activos y flujos futuros titularizados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y se acreditará la subcuenta 834405-Flujos futuros de la cuenta 8344-ACTIVOS Y FLUJOS FUTUROS TITULARIZADOS.

Cuando el recaudo de los flujos se realice directamente en el patrimonio autónomo, la entidad debitará la subcuenta 231414-Titularización de flujos futuros de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR.

Por su parte, si el recaudo de los flujos se realiza directamente en las cuentas de la entidad, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR. Con el traslado de los recursos al patrimonio autónomo, la entidad debitará la subcuenta **231414-Titularización de flujos futuros de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO**

PLAZO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

1.2.2.2.5. Reconocimiento y recaudo de los derechos por flujos titularizados con anterioridad a la colocación de los títulos

En una titularización de flujos futuros, en la que se empiece a generar derecho y recaudo de los flujos con anterioridad a la colocación de los títulos, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el ingreso.

Adicionalmente, en la medida que se reconozcan los derechos por cobrar, cuyos flujos hacen parte de la titularización, se disminuirán las cuentas de orden deudoras en las que se controlaron los derechos sobre los flujos futuros. Para el efecto, se debitará la subcuenta 891513-Activos y flujos futuros titularizados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y se acreditará la subcuenta 834405-Flujos futuros de la cuenta 8344-ACTIVOS Y FLUJOS FUTUROS TITULARIZADOS.

Cuando el recaudo de los flujos se realice directamente en el patrimonio autónomo, 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 del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR.

Por su parte, si el recaudo de los flujos se realiza directamente en las cuentas de la entidad, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR. Con el traslado de los recursos al patrimonio autónomo, 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 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Con la emisión y colocación de los títulos por parte del patrimonio autónomo, la entidad debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 231414-Titularización de flujos futuros de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO. Adicionalmente, dado el recaudo de los flujos con anterioridad a la colocación de los títulos, la entidad debitará la subcuenta 231414-Titularización de flujos futuros de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO y acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. Posteriormente, el préstamo por pagar se medirá conforme a lo establecido en la Norma de préstamos por pagar.

Así mismo, se disminuirán las cuentas de orden acreedoras en las que se controló el valor que se proyectaba recibir producto de la titularización. Para el efecto, se debitará la subcuenta 939017-Titularización de flujos futuros de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y se acreditará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Cuando los recursos de la colocación de los títulos se consignen en las cuentas de la entidad, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. Si los recursos se mantienen en el patrimonio autónomo para que, a través de este, se paguen pasivos o se efectúen anticipos, con el giro, la entidad debitará la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

En adelante, la entidad continuará aplicando lo previsto en el presente procedimiento, en lo relacionado con el numeral 1.2.2.4. Reconocimiento y recaudo de los derechos relacionados con los flujos titularizados". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en los antecedentes y las consideraciones expuestas, se concluye que para el tratamiento contable de la titularización que va a realizar la entidad descentralizada del orden nacional a través del patrimonio autónomo correspondiente a una emisión de títulos autorizada, deberá aplicar el numeral 1.2.2.2. Titularizaciones de flujos de caja futuros del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno; y en relación con las obligaciones que se constituirán con terceros, deberá aplicar el tratamiento contable estipulado en la Norma de préstamos por pagar.

Por lo anterior, con la constitución del patrimonio autónomo, la entidad deberá reconocer el hecho en cuentas de orden por el valor que ha proyectado recibir por la titularización, debitando la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta 939017-Titularización de flujos futuros de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL. Así mismo, la entidad controlará el derecho de los flujos futuros titularizados en cuentas de orden, debitando la subcuenta 834405-Flujos futuros de la cuenta 8344-ACTIVOS Y FLUJOS FUTUROS TITULARIZADOS y acreditando la subcuenta 891513-Activos y flujos futuros titularizados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Cuando el patrimonio autónomo emita y coloque los títulos, corresponderá a la entidad reconocerlos debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 231414-Titularización de flujos futuros de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO. En el mismo momento, disminuirá las cuentas de orden las cuales controlaba el valor que proyectaba recibir por la titularización, debitando la subcuenta 939017-Titularización de flujos futuros de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y acreditando la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Cuando se consignen los recursos correspondientes a la colocación en cuentas de la entidad, entonces le corresponderá debitar la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditar la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio

autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. Pero si los recursos se van a mantener en el patrimonio para que de manera posterior se paguen pasivos a cargos de la entidad o se generen anticipos, cuando se realice el giro por esos conceptos, la entidad debitará la subcuenta y cuenta que corresponda al pasivo que se cancela o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

La entidad reconocerá los derechos relacionados con los flujos titularizados debitando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta y cuenta que corresponda al tipo de ingreso generado. En la medida en que se reconozcan los derechos a cobrar, la entidad disminuirá las cuentas de orden asociadas al derecho de los flujos futuros titularizados debitando la subcuenta 891513-Activos y flujos futuros titularizados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 834405-Flujos futuros de la cuenta 8344-ACTIVOS Y FLUJOS FUTUROS TITULARIZADOS.

Si el recaudo de los derechos se realiza por parte del patrimonio autónomo, la entidad debitará la subcuenta 231414-Titularización de flujos futuros de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR. Pero si el recaudo es en las cuentas de la entidad, entonces se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR, y con el traslado de los recursos al patrimonio autónomo, la entidad debitará la subcuenta 231414-Titularización de flujos futuros de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, si la entidad, previo a la emisión y colocación de los títulos reconoce los derechos por los flujos titularizados y efectúa el recaudo de los recursos asociados, deberá aplicar lo señalado en el numeral 1.2.2.2.5. Reconocimiento y recaudo de los derechos por flujos titularizados con anterioridad a la colocación de los títulos del Procedimiento, para posteriormente dar aplicación a lo correspondiente de reconocimiento y recaudo de derechos titularizados de los párrafos anteriores.

Frente a los préstamos por pagar que se generan con la emisión y colocación de los títulos, la entidad los reconocerá por el valor recibido por los títulos, disminuyéndolo cuando existan costos de transacción. Y de manera posterior, los medirá al costo amortizado, para lo cual debe calcular el costo efectivo correspondiente a cada préstamo en la fecha de medición.

CONCEPTO No. 20221100072181 DEL 05-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Régimen precedente
	TEMA	Operaciones de crédito público y financiamiento con banca central
	SUBTEMA	Procedimiento contable para el registro de las operaciones de crédito público internas o externas a corto y largo plazo y los ajustes por diferencia en cambio

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Préstamos por pagar
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los préstamos por pagar Tratamiento contable de los ajustes por diferencia en cambio de Préstamos por pagar

Doctor
DAVID ALEXÁNDER MENDOZA HEREDIA
Abogado-Investigador
Alianza Consultora Forense Corporativa
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° 20220010049702 del 27 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

1. ¿Cómo deben contabilizarse las operaciones de crédito público interno celebradas por entes territoriales?
2. ¿Todas las transacciones de las operaciones de crédito público interno se deben registrar en moneda legal colombiana?

Se amplía el contexto de la pregunta, donde el consultante indica que la operación objeto de la consulta se llevó a cabo en el año 2013 y se encuentra vigente. La obligación fue contraída en dólares.

CONSIDERACIONES

Teniendo en cuenta que el concepto solicitado hace referencia a un hecho económico ocurrido en el año 2013 y se encuentra vigente a la fecha, es necesario hacer referencia al Régimen de Contabilidad

Pública (RCP) precedente que regía en dicha fecha, y al Marco normativo para Entidades de Gobierno vigente.

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. Información relacionada con el 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 mencionado Régimen de Contabilidad Pública (RCP), adoptado mediante la Resolución 354 de 2007 y sus modificaciones, disponía:

“9.1. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS ETAPAS DE RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LOS HECHOS FINANCIEROS, ECONÓMICOS, SOCIALES Y AMBIENTALES

9.1.2. Normas Técnicas relativas a los Pasivos

9.1.2.1 Operaciones de crédito público y financiamiento con banca central

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.

(...)

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” (subrayado fuera de texto).

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”.

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”.

2. Instructivo 002 de 2015

La CGN expidió este Instructivo 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 se indicaba:

“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. Información relacionada con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen:

“4. PRÉSTAMOS POR PAGAR

4.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como préstamos por pagar los recursos financieros recibidos por la entidad para su uso y de los cuales se espera, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

4.2. Clasificación

2. Los préstamos por pagar se clasificarán en la categoría de costo amortizado, con independencia de que se originen en operaciones de crédito público o en operaciones de financiamiento autorizadas por vía general.

4.3. Medición Inicial

3. Los préstamos por pagar se medirán por el valor recibido. Los costos de transacción disminuirán el valor del préstamo por pagar.

4. 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 reconocido menos los pagos de capital e intereses realizados.

7. El costo efectivo se calculará multiplicando el costo amortizado del préstamo por pagar por la tasa de interés efectiva. La tasa de interés efectiva es aquella que hace equivalentes los flujos contractuales del préstamo con su costo amortizado en la fecha de medición. El costo efectivo se reconocerá como un mayor valor del préstamo por pagar y como gasto en el resultado del periodo. No obstante, los gastos de financiación se reconocerán como mayor valor del activo financiado

cuando los recursos obtenidos se destinen a financiar un activo apto, de conformidad con la Norma de costos de financiación.

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.

(...)

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 monetarias son aquellas que se mantienen en efectivo, así como los activos y pasivos que se van a recaudar o pagar mediante una cantidad fija o determinable de efectivo, por ejemplo, las inversiones de administración de liquidez, las cuentas por cobrar, los préstamos por pagar y los beneficios a los empleados que se paguen en efectivo.

5. Las partidas no monetarias 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, al costo de reposición o al valor neto de realización se convertirán utilizando las tasas de cambio en la fecha en que se mida ese valor. Las partidas no monetarias son aquellas distintas de las partidas monetarias, por ejemplo, los inventarios, las propiedades de inversión y los activos intangibles”.

CONCLUSIONES

Pregunta 1. ¿Cómo deben contabilizarse las operaciones de crédito público interno celebradas por entes territoriales?

Con base en lo expuesto en las consideraciones, el registro contable del préstamo contraído en dólares por el ente territorial, 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 y un 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, o 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.

Posteriormente, al actualizar la obligación por variaciones en la tasa de cambio, si la variación incrementaba el valor a pagar, se registraba un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5803-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO y si la variación disminuía el valor a pagar, se registraba un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4806- AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO, y como contrapartida la subcuenta correspondiente de la cuenta 2203-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE CORTO PLAZO o 2208- OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO, según las características ya anotadas del empréstito.

Ahora, en relación con 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 debió clasificar el préstamo en la cuenta 2313-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO, si el plazo de pago era inferior o igual a un año, o en la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO, si el plazo de pago pactado era superior a un año.

Pregunta 2. ¿Todas las transacciones de las operaciones de crédito público interno se deben registrar en moneda legal colombiana?

La Norma de efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la 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 deben reexpresar al peso colombiano utilizando la tasa de cambio en la fecha del cierre del periodo y las diferencia que surjan se reconocen como ingreso o gasto en el resultado del periodo.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20221100064521 del 01-11-2022

1.2.25 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

CONCEPTO No. 20221100001711 DEL 31-01-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Beneficios a los empleados
	SUBTEMA	Periodicidad cálculos actuariales de beneficios posempleo y de beneficios a largo plazo.

Señor Teniente Coronel
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°20210010066372 el 15 de diciembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“(…) con el fin de dirimir la duda que se viene presentando en la Policía Nacional de Colombia, respecto al criterio a adoptar en el cierre contable 2021, para medir y/o revelar el cálculo actuarial, teniendo en cuenta que en los últimos años, esta actividad para las Fuerzas Militares y la Policía Nacional, la venía realizando el Ministerio de Defensa Nacional, a través de un contrato consolidado adelantado por la Dirección de Finanzas Públicas; en esta vigencia se presentaron inconvenientes de responsabilidad frente al contratista (actuario), por lo cual este Ministerio abrió un proceso por posibles deficiencias en la calidad de la información expresada en el cálculo (vigencias 2019 y 2020), en ese orden de ideas este proceso ha impedido que se adelanten gestiones para la contratación de un nuevo cálculo.

A su vez el anexo de la Resolución 425 de 2019, “Por la cual se modifican las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para las Entidades de Gobierno” en su artículo 5.2. Beneficios posempleo parágrafo 5.2.1. “Reconocimiento” numeral 18 que a la letra dice: 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” adicional a esto el numeral 17 hace referencia a: “La tasa de descuento que se utilizará para la medición del valor presente del pasivo por beneficios posempleo será la tasa reglamentada para este fin o en su defecto la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de dicho pasivo.”

Por lo anterior, solicitamos muy respetuosamente dar respuesta a los siguientes interrogantes:

1. Dada la ausencia del cálculo actuarial para la vigencia 2021, por los antecedentes mencionados. ¿Cuál es el procedimiento idóneo para la medición del pasivo posempleo y largo plazo?
2. ¿Cuál es la metodología para realizar la actualización financiera de los pasivos concernientes a los beneficios posempleo y largo plazo por parte de la Policía Nacional?"

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los hechos económicos de las entidades de Gobierno, anexas a la resolución No 533 de 2015 y actualizadas por la Resolución 218 de 2020, en el Capítulo II. Pasivos, numeral 5. Beneficios a los empleados, señalan:

“5.2. Beneficios posempleo

(...)

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.

16. Así mismo, para la medición del pasivo por beneficios posempleo, la entidad realizará suposiciones actuariales, las cuales corresponderán a las mejores estimaciones sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios posempleo. Las suposiciones actuariales comprenden suposiciones demográficas y financieras, que tienen relación con los siguientes elementos: expectativa de vida del beneficiario, tasas de rotación de empleados, incapacidades, retiros prematuros, tasa de descuento, salarios y costos de atención médica, entre otros.

17. La tasa de descuento que se utilizará para la medición del valor presente del pasivo por beneficios posempleo será la tasa reglamentada para este fin o, en su defecto la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de dicho pasivo.

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.

(...)

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.

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.

23. Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo que procede de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales. (...)

(...)

5.2.4. Revelaciones

27. La entidad revelará la siguiente información:

(...) 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.

(...)

5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo

(...)

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.

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.

37. El activo reconocido cuando la entidad efectúe pagos por beneficios a los empleados a largo plazo que estén condicionados al cumplimiento de determinados requisitos por parte del empleado y este no los haya cumplido parcial o totalmente, se medirá por el valor equivalente a la proporción de las condiciones no cumplidas con respecto al beneficio total recibido por el empleado. (...)” (Subrayados fuera de texto)

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 mediante la Resolución 195 de 2020, establece:

“1. CÁLCULO ACTUARIAL DE PENSIONES

(...)

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.

(...)

1.1.1. Costo del servicio presente

(...)

Con la información que obtenga la entidad sobre las contribuciones que, con base en el salario, realicen los empleados para financiar la pensión, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 251412Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES.

Cuando la entidad pueda determinar anualmente el costo del servicio presente, debitará la subcuenta 510811-Variaciones de pensiones por el costo del servicio presente y pasado de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS y acreditará la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES, por la diferencia entre a) el costo del servicio presente y b) el valor de las contribuciones realizadas por el empleado que se hayan registrado conforme al párrafo anterior y que correspondan al mismo periodo del costo del servicio presente.

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 1.1.3. 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 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. 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.

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 2514BENEFICIOS 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.

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.

(...)

3. NÓMINA DE PENSIONADOS Y CUOTAS PARTES DE PENSIONES POR COBRAR

3.1. Obligación de pago de la nómina de pensionados

La entidad registrará la nómina de pensionados a su cargo, debitando la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditando la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES.

En caso de que sobre la nómina de pensionados exista el derecho al reembolso de cuotas partes de pensiones a favor de la entidad, esta debitará la subcuenta 199003-Derechos de reembolso relacionados con cuotas partes de pensiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS, por el derecho al reembolso de cuotas partes de pensiones, y la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales de la cuenta 2514BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES, por el valor de la diferencia entre la nómina por pagar y el valor del derecho al reembolso de cuotas partes de pensiones, y acreditará la subcuenta 251401Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES, por el valor de la nómina a pagar". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La medición del pasivo posempleo se debe realizar sobre pensiones futuras, pensiones actuales y cuotas partes de pensiones. Para el cálculo actuarial de pensiones futuras este puede variar por el reconocimiento del costo del servicio presente, el costo del servicio pasado o las ganancias o pérdidas actuariales.

Ahora bien, ante la ausencia del cálculo actuarial para la vigencia 2021, la entidad registrará las contribuciones que, con base en el salario, realicen los empleados para financiar el beneficio posempleo, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditando la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO – PENSIONES o la subcuenta 251504-Cálculo actuarial de otros beneficios posempleo de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO.

Adicionalmente, si la entidad, a partir de la información disponible, puede determinar el costo del servicio presente para el año 2021, debitará la subcuenta 510811-Variaciones de pensiones por el costo del servicio presente o la subcuenta 510814-Variaciones de otros beneficios posempleo por el costo del servicio presente de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS y acreditará la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES o la subcuenta 251504-Cálculo actuarial de otros beneficios posempleo de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO, por la diferencia entre a) el costo del servicio presente y b) el valor de las contribuciones realizadas por el empleado que se hayan registrado conforme al párrafo anterior y que correspondan al mismo periodo del costo del servicio presente.

En cuanto al costo del servicio pasado, si hubo modificaciones en 2021 respecto al plan de beneficios o a las condiciones que debe cumplir el personal activo o los extrabajadores para consolidar su derecho al beneficio posempleo, y si la entidad, a partir de la información disponible, puede determinar el costo del servicio pasado para el año 2021, registrará el aumento del costo del servicio pasado mediante un débito en la subcuenta 589042-Variaciones de pensiones por el costo del servicio pasado o la subcuenta 589043-Variaciones de otros beneficios posempleo por el costo del servicio pasado de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y un crédito en la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES o la subcuenta 251504-Cálculo actuarial de otros beneficios posempleo de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO.

Por su parte, la entidad registrará la disminución del costo del servicio pasado debitando la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES o la subcuenta 251504-Cálculo actuarial de otros beneficios posempleo de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditando la subcuenta 480836-Variaciones de pensiones por el costo del servicio pasado o la subcuenta 480857-Variaciones de otros beneficios posempleo por el costo del servicio pasado de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

También, la entidad registrará las obligaciones de pago de los beneficios posempleo, debitando la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales o la subcuenta 251414-Cálculo actuarial

de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES o la subcuenta 251504-Cálculo actuarial de otros beneficios posempleo de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditando la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales o la subcuenta 251405-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES o la subcuenta que corresponda de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO.

Ahora bien, considerando que la Norma de beneficios a los empleados determina que las evaluaciones actuariales de los beneficios posempleo deben realizarse mínimo cada tres años y que la entidad realizó su último cálculo actuarial en 2020, si la entidad no puede determinar el costo del servicio presente o el costo del servicio pasado para el año 2021, solo realizará los registros relacionados con las contribuciones que, con base en el salario, realicen los empleados para financiar el beneficio posempleo, y los relacionados con la obligación de pago de los beneficios posempleo, señalados en los párrafos anteriores de estas conclusiones.

Además, en las notas a los estados financieros deberá revelarse las razones por las cuales, debiendo reconocer los costos del servicio presente o los costos del servicio pasado en el resultado del periodo, la entidad no lo hizo.

En cuanto a la medición del pasivo a largo plazo, esta debe realizarse por el valor presente de los pagos futuros esperados que serán necesarios para liquidar las obligaciones por dichos beneficios, es decir, el valor que la entidad tendría que pagar si fuera a liquidar las obligaciones a la fecha de presentación de la información financiera. Para lo cual, registrará los aumentos debitando la subcuenta que identifique el gasto o costo y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

Respecto a su pregunta 2, la Norma de beneficios a los empleados vigente hasta el 31 de diciembre de 2021 no establece la actualización financiera de estos pasivos

CONCEPTO No. 20221100003101 DEL 11-02-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Reconocimiento del auxilio o aporte económico recibido por los beneficiarios en razón a la muerte del trabajador y del auxilio recibido por el trabajador debido a la muerte de un familiar.

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

Con el propósito de atender su solicitud, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20210010068162 el 28 de diciembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

"Con base en la Convención Colectiva de Trabajo, artículo 78, el Distrito de Santiago de Cali otorga a sus empleados, Beneficio de Defunción por Muerte del Trabajador, el cual consiste en: "Cuando un Trabajador Oficial fallece estando al servicio del Municipio, la Administración Central del Municipio de Santiago de Cali reconocerá y pagará a los beneficiarios inscritos que demuestren esa condición, un Aporte Económico equivalente a dos veces y medio (2.5) el salario mínimo legal mensual vigente. Parágrafo: En caso de muerte de los padres, de la esposa(so), compañera(o) y de los hijos, la Administración Central del Municipio de Santiago de Cali le reconocerá al trabajador un aporte equivalente a medio (0.5) salario mínimo legal mensual vigente. Cuando se trate de la muerte de los padres y laboren al servicio del Municipio de Santiago de Cali hasta dos (2) hermanos, se les reconocerá y pagará a cada uno de ellos el aporte respectivo."

De igual manera en el artículo 79 se otorga Aporte Convencional por Muerte del Trabajador: "Cuando un trabajador fallece estando al servicio del Municipio de Santiago de Cali, la Administración Central reconocerá y pagará por una sola vez a los beneficiarios legalmente inscritos por ese trabajador y según las proporciones establecidas por él, un Aporte Económico detallado según la antigüedad así: A) Para trabajadores con menos de diez(10) años de servicio, el equivalente a veintidós (22) meses de salario cuando se trate de muerte natural y veintiséis (26) meses cuando sea por muerte accidental. B) Para trabajadores con diez (10) años de servicio y menos de quince (15) años de servicio, el equivalente a veintitrés (23) meses de salario cuando se trate de muerte natural y veintiséis (26) meses cuando sea por muerte accidental. C) Para trabajadores con quince (15) años de

servicio y menos de veinte (20) años de servicio, el equivalente a veinticinco (25) meses de salario cuando se trate de muerte natural y veintisiete (27) meses cuando sea por muerte accidental. D) Para trabajadores con veinte (20) o más años de servicio el equivalente a veintinueve (29) meses de salario cuando se trate de muerte natural y treinta y cuatro (34) meses cuando sea por muerte accidental..." En los Estados Financieros actuales del Distrito, el pasivo por Auxilio Funerario solo se reconoce lo pagado y/o causado en la vigencia, mas no el valor presente por pagar.

(...)

Por todo lo anterior, nos permitimos plantear los siguientes interrogantes:

1. De lo establecido en el artículo 78 y su párrafo, se deprenen dos (2) casos diferentes, el auxilio o aporte económico recibido por los beneficiarios en razón a la muerte del trabajador y el auxilio recibido por el trabajador debido a la muerte de un familiar.

Si bien consideramos que el primer caso corresponde a beneficios posempleo, le solicitamos confirmarlo e indicar: ¿Cómo se debe clasificar el segundo caso?

2. Respecto a lo establecido en el artículo 79, es decir el Aporte Convencional por Muerte del Trabajador, en nuestro criterio corresponde a beneficios posempleo, por lo tanto, le solicitamos confirmarlo.

3. Dado que mediante Resolución 432 de 2.019 se modificó el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y en el artículo 3, se eliminó la subcuenta 510217 Auxilio Funerario, sírvase explicar ¿cuál sería la cuenta del gasto correspondiente a los auxilios funerarios?

4. ¿Se debe efectuar cálculo actuarial para la medición del valor presente de los diferentes tipos de auxilios otorgados en razón a la muerte del trabajador? o en su defecto, ¿Cómo se debe efectuar la medición de cada uno de ellos y con qué periodicidad?

5. ¿El Distrito de Santiago de Cali debe contratar directamente una entidad especializada para realizar el cálculo actuarial que se requiera?

6. ¿Cuáles son los registros a lugar de estos pasivos, en la presente vigencia y posteriores?"

CONSIDERACIONES

La Norma de beneficios a los empleados contenida en el numeral 5 del Capítulo II. Pasivos 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, especialmente la modificación realizada por la Resolución 211 de 2021, menciona:

"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.

(...)

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.

11. Entre los beneficios posempleo se incluyen:

a) las obligaciones pensionales a cargo de la entidad, bien sea las relacionadas con sus empleados o extrabajadores, o bien las que por disposiciones legales hayan sido asumidas por la entidad, incluidas las de los extrabajadores de entidades liquidadas o en proceso de liquidación; y

b) otros beneficios posteriores al empleo, como los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.

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.

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.

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.

16. Así mismo, para la medición del pasivo por beneficios posempleo, la entidad realizará suposiciones actuariales, las cuales corresponderán a las mejores estimaciones sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios posempleo. Las suposiciones actuariales comprenden suposiciones demográficas y financieras, que tienen relación con los siguientes elementos: expectativa de vida del beneficiario, tasas de rotación de empleados, incapacidades, retiros prematuros, tasa de descuento, salarios y costos de atención médica, entre otros.

17. La tasa de descuento que se utilizará para la medición del valor presente del pasivo por beneficios posempleo será la tasa reglamentada para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de dicho pasivo.

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.

(...)

25. 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.

(...)

5.3. Beneficios a los empleados a largo plazo

5.3.1. Reconocimiento

30. 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. Entre los beneficios a los empleados a largo plazo se incluyen los siguientes:

- a) premios o bonificaciones por antigüedad, y
- b) beneficios a recibir a partir de los 12 meses siguientes al cierre del periodo en el que se hayan ganado.

32. 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

36. 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.

37. 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 el resultado del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

PREGUNTAS 1 y 2

De acuerdo con la Norma de beneficios a los empleados, los beneficios posempleo son aquellos beneficios, distintos de los de terminación del vínculo laboral, que se paguen después de completar el periodo de empleo. Por su parte, los beneficios a los empleados a largo plazo son aquellos beneficios diferentes de los de corto plazo, de los de posempleo y de los correspondientes a la terminación del vínculo laboral, 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.

En consecuencia, el auxilio o aporte económico recibido por los beneficiarios en razón a la muerte del trabajador, así como el Aporte Convencional por Muerte del Trabajador, por ser obligaciones que se volverán exigibles con posterioridad al periodo de prestación de servicio por parte del trabajador corresponden a beneficios posempleo. Mientras que, el auxilio recibido por el trabajador debido a la muerte de un familiar se considerará un beneficio a largo plazo, en la medida que es otorgado al trabajador con vínculo laboral vigente y su pago vencerá después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los empleados hayan prestado sus servicios.

PREGUNTA 3

El procedimiento para el manejo contable de auxilios funerarios como beneficios a los empleados definido por la CGN es el siguiente:

En el entendido que los auxilios funerarios y gastos de inhumación se consideran beneficios posempleo, por corresponder a obligaciones que se volverán exigibles con posterioridad al periodo de empleo, serán medidos mediante cálculo actuarial conforme a lo establecido en la Norma de beneficios a los empleados. Por lo que, cuando la entidad deba reconocer la obligación por concepto de auxilio funerario y gastos de inhumación, debitará la subcuenta 510814-Variaciones de otros beneficios posempleo por el costo del servicio presente y pasado de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS y acreditará la subcuenta 251504-Cálculo actuarial de otros beneficios posempleo de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO.

Las variaciones en el cálculo actuarial por auxilios funerarios se registrarán aumentando o disminuyendo 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 la subcuenta 251504-Cálculo actuarial de otros beneficios posempleo de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO.

En la medida que surja la obligación exigible, se debitará la subcuenta 251504-Cálculo actuarial de otros beneficios posempleo y se acreditará la subcuenta 251502-Auxilio Funerario de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO. Con el pago al beneficiario, la entidad debitará la subcuenta 251502-Auxilio Funerario de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

PREGUNTA 4

De acuerdo con la Norma de beneficios a los empleados, para la medición del pasivo por beneficios posempleo, así como los beneficios a los empleados a largo plazo, la entidad realizará suposiciones actuariales, las cuales corresponderán a las mejores estimaciones sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios posempleo y a largo plazo, con una frecuencia máxima de tres años, considerando las suposiciones actuariales relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial.

PREGUNTA 5

La CGN no prescribe la obligatoriedad de contratar una entidad especializada para efectuar el cálculo actuarial cuando se tenga la obligación, ni define metodología alguna para realizar dicho cálculo a fin de medir las obligaciones posempleo y de largo plazo. En consecuencia, corresponde a la entidad que tenga la obligación de reconocer y medir el pasivo por beneficios posempleo y a largo plazo, definir si contratar o vincular al técnico actuarial o al profesional de la ciencia actuarial o formar a sus colaboradores con el fin de aplicar una metodología de reconocido valor técnico en dicho ejercicio y, en tal sentido, la entidad verificará que en dicha aplicación y con la información que aporta el cálculo actuarial se suplan los requerimientos que exige la norma contable a efectos del reconocimiento,

medición (incluyendo, cuando corresponda, la diferenciación de costos del servicio presente o pasado), revelación y presentación.

PREGUNTA 6

Respecto a los auxilios funerarios asumidos por la Alcaldía de Santiago de Cali, se efectuarán los siguientes registros contables:

a. Auxilio funerario a los beneficiarios por muerte del trabajador

Cuando la entidad pueda determinar el costo del servicio presente por concepto de auxilio o aporte económico recibido por los beneficiarios en razón de la muerte del trabajador y el Aporte Convencional por Muerte del Trabajador, esta debitará la subcuenta 510814-Variaciones de otros beneficios posempleo por el costo del servicio presente y pasado de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS y acreditará la subcuenta 251504-Cálculo actuarial de otros beneficios posempleo de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO.

Cuando la entidad no pueda determinar el costo del servicio presente, esta no realizará el anterior registro y, en su lugar, estimará, como mínimo cada tres años, el valor presente de los pagos que debe realizar por auxilio funerario y lo comparará con el valor del cálculo actuarial registrado a la fecha de la estimación. La diferencia entre el nuevo valor estimado y el valor registrado a la fecha de estimación se registrará debitando o acreditando la subcuenta 315101-Ganancias o pérdidas actuariales por planes de beneficios posempleo de la cuenta 3151-GANANCIAS O PÉRDIDAS POR PLANES DE BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS y acreditando o debitando la subcuenta 251504-Cálculo actuarial de otros beneficios posempleo de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO.

En todo caso, en la medida que surja la obligación exigible, se debitará la subcuenta 251504-Cálculo actuarial de otros beneficios posempleo de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO y se acreditará la subcuenta 251502-Auxilio Funerario y gastos de inhumación de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO. Con el pago al beneficiario, la entidad debitará la subcuenta 251502-Auxilio Funerario y gastos de inhumación de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

b. Auxilio funerario pagado al trabajador por muerte de un familiar

Cuando la entidad deba reconocer la obligación por concepto de auxilio recibido por el trabajador debido a la muerte de un familiar debitará la subcuenta 510812-Variaciones de beneficios a los empleados a largo plazo y de beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS y acreditará la subcuenta 251290-Otros beneficios a los empleados a largo plazo de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

Las variaciones en el cálculo actuarial por auxilios funerarios se registrarán aumentando o disminuyendo la subcuenta 510812-Variaciones de beneficios a los empleados a largo plazo y de beneficios por terminación del vínculo laboral o contractual de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL

DIVERSOS y acreditará la subcuenta 251290-Otros beneficios a los empleados a largo plazo de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO.

Con el pago al trabajador, la entidad debitará la subcuenta 251290-Otros beneficios a los empleados a largo plazo de la cuenta 2512-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20221100011221 DEL 07-03-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los beneficios a los empleados del personal enviado en comisión a otras entidades públicas

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° 20220010002762 el 24 de enero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita revisión y alcance al procedimiento contable descrito en las conclusiones del Concepto CGN N° 20211100114291 del 31 de diciembre de 2021, para el traslado de beneficios a los empleados del personal que se encuentra en comisión, además de los conceptos asociados a la nómina, como aportes parafiscales o contribuciones, teniendo en cuenta lo siguiente:

“Que el Ministerio de Defensa Nacional como entidad nominadora, con fundamento en la nómina realiza la cadena presupuestal de gasto en el Sistema SIIF Nación para el pago de la totalidad de los haberes del personal, incluidos aquellos servidores públicos que se encuentran en Comisión en otras entidades y en cumplimiento al Marco Normativo reconoce los beneficios a los empleados a corto plazo afectando el Gasto en el grupo 51 y un Crédito a la subcuenta respectiva del Grupo 25, a su vez efectúa el traslado del gasto de los beneficios del personal en comisión del servicio o agregado a otras Entidades de Gobierno y entidades del sector afectando la cuenta 5423 OTRAS TRANSFERENCIAS y conciliándola como operación recíproca, tal como se indicó en la consulta No. 20210010061992 y alcance del 16 de noviembre de 2021.

No obstante, en el citado concepto se plantea que la entidad que recibe el personal en comisión con las retribuciones a favor del servidor público en comisión reconoce el gasto y el pasivo, así como una cuenta por cobrar e ingreso de transferencias, y con el pago debita el pasivo contra la cuenta por cobrar de transferencias, lo cual difiere de la realidad de la operación, de los procedimientos administrativos y de la funcionalidad del SIIF Nación. Así mismo, el procedimiento descrito en el concepto no es consecuente con las descripciones y dinámicas definidas en el Catálogo General de Cuentas para los pasivos asociados a la operación, por cuanto la obligación de pagar, indistintamente

de la entidad donde preste los servicios el servidor público, únicamente recae en la entidad nominadora”.

CONSIDERACIONES

El literal c) del artículo 82. Definiciones, del Decreto 1790 de 2000, por el cual se modifica el Decreto que regula las normas de carrera del personal de oficiales y suboficiales de las Fuerzas Militares, modificado por el artículo 20 de la Ley 1104 de 2006, define la comisión como “el acto de autoridad competente por el cual se asigna a un Oficial, Suboficial o alumno de escuela de formación de Oficiales o Suboficiales con carácter transitorio a una unidad o repartición militar, o a una entidad Oficial o privada, para cumplir misiones especiales del servicio”.

Por otra parte, el numeral 1. Comisión del servicio del literal d. Según la función que se asigne, del artículo 83. Clasificación de las comisiones de oficiales y suboficiales de las Fuerzas Militares es “La conferida para ejercer las funciones del cargo en lugar diferente a la sede del mismo, cumplir misiones especiales ordenadas por los superiores, asistir a reuniones, conferencias o seminarios, o realizar visitas de observación que interesen a la administración y que se relacionen con el ramo en que prestan sus servicios los oficiales o suboficiales”.

Así mismo, el Decreto 1792 de 2000, Por el cual se modifican las normas de carrera del Personal de Oficiales, Nivel Ejecutivo, Suboficiales y Agentes de la Policía Nacional, establece:

“Artículo 40: Definiciones

(...)

3. COMISIÓN. Es el acto de autoridad competente por el cual se designa a dependencia policial, militar, oficial o privada para cumplir misiones especiales del servicio.

(...)

ARTÍCULO 41. CLASIFICACIÓN DE LAS COMISIONES. <Artículo modificado por el artículo 109 de la Ley 2179 de 2021. El nuevo texto es el siguiente:> Las comisiones podrán ser individuales o colectivas, de acuerdo con la misión a cumplir y se clasifican así:

(...)

3. COMISIONES EN EL PAÍS: Las que se conceden para ser cumplidas en el territorio colombiano. Se clasifican así:

(...)

c) Del servicio: para ejercer funciones en lugar diferente a la sede habitual de trabajo o para atender asuntos de interés de la Policía Nacional”.

Respecto a la normativa contable, el numeral 6.1 Definición 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, modificado por la Resolución 211 de 2021, define los pasivos como “(...) 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”.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificadas por la Resolución 211 de 2021, establecen:

“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.

(...)

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 y bienes expropiados.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones mencionadas se concluye:

Un pasivo es una obligación presente de origen legal, producto de sucesos pasados, que para cuya cancelación, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos. Así mismo, los beneficios a los empleados comprenden todas las retribuciones que la entidad proporciona a sus empleados a cambio de sus servicios prestados, lo cuales pueden originarse en acuerdos formales, legalmente exigibles, celebrados entre la entidad y sus empleados; o requerimientos legales, en virtud de los cuales la entidad se obliga a efectuar aportes o asumir obligaciones.

En este sentido, aun cuando la entidad que recibe el empleado en comisión de servicios se esté beneficiando de los servicios que este presta, el reconocimiento de retribuciones por beneficios a los empleados otorgados a estos servidores, lo efectuará la entidad que sea la obligada legalmente a asumir dichos pasivos. Por lo tanto, para el caso particular, si el Ministerio de Defensa Nacional es quien tiene la obligación de retribuir a los servidores por sus servicios, reconocerá el gasto por estos beneficios a los empleados en las cuentas y subcuentas del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN y el pasivo en las subcuentas y cuentas respectivas al grupo 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

Por otra parte, se reconocen como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba una entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido, dentro de los que se incluyen 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. En este sentido, si la entidad que recibe servidores en comisión no tiene la facultad para exigir recursos por parte de la entidad que envía servidores en comisión, no procederá efectuar reconocimiento alguno como ingresos o gastos por transferencias sin contraprestación.

Por medio de este concepto se deja sin vigencia los conceptos 20211100114291 de 2021 y 20202000007861 de 2020.

CONCEPTO No. 20221100016381 DEL 16-03-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Inaplicabilidad de actualización financiera en los periodos en los que no se realiza cálculo actuarial

Doctor
 JOSÉ FERNANDO VELASQUEZ LEYTON
 Subdirector Financiero
 Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional
 Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su solicitud, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010004962 el 02 de febrero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

La entidad solicita aclaración sobre la medición de los beneficios a los empleados, en los siguientes términos:

1. ¿Dentro del periodo contable en el que NO se realice el cálculo actuarial a través de un experto actuarial, debe elaborarse la actualización financiera de la población que hace parte del beneficio posempleo?
2. Si lo anterior es afirmativo, ¿Qué aspectos deberá tener en cuenta la entidad para realizar la actualización financiera de esos beneficios posempleo?
3. ¿Qué metodología técnica puede emplear la entidad para realizar la actualización financiera de la población que hace parte de los estudios actuariales de los beneficios posempleo?
4. Al especificar la norma que "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", significa que ¿no se debe realizar ninguna actualización financiera al cierre de la vigencia fiscal de cada año?

CONSIDERACIONES

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, especialmente la modificación realizada por la Resolución 211 de 2021, en el Capítulo II. Pasivos, numeral 5. Beneficios a los empleados, señalan:

“5.2. Beneficios posempleo

(...)

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.

16. Así mismo, para la medición del pasivo por beneficios posempleo, la entidad realizará suposiciones actuariales, las cuales corresponderán a las mejores estimaciones sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios posempleo. Las suposiciones actuariales comprenden suposiciones demográficas y financieras, que tienen relación con los siguientes elementos: expectativa de vida del beneficiario, tasas de rotación de empleados, incapacidades, retiros prematuros, tasa de descuento, salarios y costos de atención médica, entre otros.

17. La tasa de descuento que se utilizará para la medición del valor presente del pasivo por beneficios posempleo será la tasa reglamentada para este fin o, en su defecto, la tasa de interés extraída de la curva cero cupón de los TES, emitidos por el Gobierno Nacional, más cercana a los plazos estimados para el pago de dicho pasivo.

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.

(...)

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.

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.

23. Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo que procede de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales. (...)

24. Después de cualquier modificación a las condiciones de los beneficios otorgados a los empleados, la entidad medirá nuevamente el pasivo por beneficios posempleo a fin de determinar el costo del servicio pasado y el costo del servicio presente. Dicha medición podrá realizarse en el periodo contable en el que se originó la modificación o en el periodo contable siguiente.

25. 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

29. La entidad revelará la siguiente información:

(...) 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 de texto)

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 mediante la Resolución 195 de 2020, establece:

"1. CÁLCULO ACTUARIAL DE PENSIONES

(...)

El cálculo actuarial se debe realizar sobre pensiones futuras, pensiones actuales y cuotas partes de pensiones.

(...)

1.2. 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.

(...)

1.2.1. Costo del servicio presente

(...)

Con la información que obtenga la entidad sobre las contribuciones que, con base en el salario, realicen los empleados para financiar la pensión, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta 251412Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES.

Cuando la entidad pueda determinar anualmente el costo del servicio presente, debitará la subcuenta 510811-Variaciones de pensiones por el costo del servicio presente y pasado de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS y acreditará la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES, por la diferencia entre a) el costo del servicio presente y b) el valor de las contribuciones realizadas por el empleado que se hayan registrado conforme al párrafo anterior y que correspondan al mismo periodo del costo del servicio presente.

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 1.1.3. de este Procedimiento con la periodicidad que allí se define.

1.2.2. 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 2514BENEFICIOS 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. 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.

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 2514BENEFICIOS 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.

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.

(...)

3. NÓMINA DE PENSIONADOS Y CUOTAS PARTES DE PENSIONES POR COBRAR

3.1. Obligación de pago de la nómina de pensionados

La entidad registrará la nómina de pensionados a su cargo, debitando la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditando la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS

POSEMPLEO - PENSIONES". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

PREGUNTAS 1, 2 Y 4

La Norma de beneficios a los empleados, en relación con la periodicidad para la elaboración de los cálculos actuariales para la medición de los beneficios posempleo, 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.

Ahora bien, ante el caso particular de ausencia del cálculo actuarial al finalizar el periodo contable, la entidad registrará las contribuciones que, con base en el salario, realicen los empleados para financiar el beneficio posempleo, debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditando la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO – PENSIONES o la subcuenta 251504-Cálculo actuarial de otros beneficios posempleo de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO.

Adicionalmente, si la entidad, a partir de la información disponible, puede determinar el costo del servicio presente, debitará la subcuenta 510811-Variaciones de pensiones por el costo del servicio presente o la subcuenta 510814-Variaciones de otros beneficios posempleo por el costo del servicio presente de la cuenta 5108-GASTOS DE PERSONAL DIVERSOS y acreditará la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES o la subcuenta 251504-Cálculo actuarial de otros beneficios posempleo de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO, por la diferencia entre a) el costo del servicio presente y b) el valor de las contribuciones realizadas por el empleado que se hayan registrado conforme al párrafo anterior y que correspondan al mismo periodo del costo del servicio presente.

En cuanto al costo del servicio pasado, si hubo modificaciones durante el periodo contable respecto al plan de beneficios o a las condiciones que debe cumplir el personal activo o los extrabajadores para consolidar su derecho al beneficio posempleo y la entidad, a partir de la información disponible,

puede determinar el costo del servicio pasado para el periodo contable, registrará el aumento del costo del servicio pasado mediante un débito en la subcuenta 589042-Variaciones de pensiones por el costo del servicio pasado o la subcuenta 589043-Variaciones de otros beneficios posempleo por el costo del servicio pasado de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y un crédito en la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES o la subcuenta 251504-Cálculo actuarial de otros beneficios posempleo de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO.

Por su parte, la entidad registrará la disminución del costo del servicio pasado debitando la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES o la subcuenta 251504-Cálculo actuarial de otros beneficios posempleo de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditando la subcuenta 480836-Variaciones de pensiones por el costo del servicio pasado o la subcuenta 480857-Variaciones de otros beneficios posempleo por el costo del servicio pasado de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

También, la entidad registrará las obligaciones de pago de los beneficios posempleo, debitando la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales o la subcuenta 251414-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES o la subcuenta 251504-Cálculo actuarial de otros beneficios posempleo de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditando la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales o la subcuenta 251405-Cuotas partes de pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES o la subcuenta que corresponda de la cuenta 2515-OTROS BENEFICIOS POSEMPLEO.

Por lo tanto, si la entidad no puede determinar el costo del servicio presente o el costo del servicio pasado durante el periodo contable que no se efectúe el cálculo actuarial, solo realizará los registros relacionados con las contribuciones que, con base en el salario, realicen los empleados para financiar el beneficio posempleo y aquellos relacionados con la obligación de pago de los beneficios posempleo, señalados en los párrafos anteriores.

Conjuntamente, en las notas a los estados financieros deberá revelarse las razones por las cuales, debiendo reconocer los costos del servicio presente o los costos del servicio pasado en el resultado del periodo, la entidad no lo hizo.

En consecuencia, 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 periodos intermedios o al cierre de cada periodo contable deba realizarse actualización financiera de estos pasivos ni aplicarse determinada metodología, por lo que para la medición de los beneficios posempleo, 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.

PREGUNTA 3

La CGN, a fin de medir las obligaciones posempleo, no define una metodología para efectuar el cálculo actuarial cuando se tenga la obligación. Por lo tanto, corresponde a la entidad que tenga la obligación de reconocer y medir el pasivo por beneficios posempleo, definir una metodología de reconocido valor técnico y, en tal sentido, la entidad verificará que en dicha aplicación y con la información que aporta el cálculo actuarial se suplan los requerimientos que exige la norma contable a efectos del reconocimiento, medición (incluyendo, cuando corresponda, la diferenciación de costos del servicio presente o pasado), revelación y presentación.

CONCEPTO No. 20221100018321 DEL 30-03-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Beneficios a los empleados
	SUBTEMAS	Periodicidad en la actualización de las asignaciones de retiro de nuevos afiliados y su materialidad en los estados financieros. Reconocimiento de los recursos para el pago de asignaciones de retiro. Cobro de mayores valores pagados en asignaciones de retiro.

Doctora
ROSALBA REYES SISA
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Caja de Sueldos de Retiro de la 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° 20220010006232 el 9 de febrero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se manifiesta:

“me permito solicitar una mesa de trabajo para el tema de beneficios posempleo, teniendo en cuenta que la entidad dentro de su misionalidad es el reconocimiento y pago de asignaciones de retiro del personal retirado de la Policía Nacional, el cual al cierre de 31 de diciembre termino con un total de 110.000 afiliados, si bien es cierto la norma de beneficios informa que si la entidad no tiene como reconocer el costo presente o futuro anualmente se debe estimar mínimo cada tres años. por el volumen de ingreso de afiliados y como es el objeto de la entidad esta tiende aumentar anualmente en 4000 y 6000 mil afiliados una cifra representativa, y que el impacto de esta actualización por su materialidad tendría un impacto dentro de los estados financieros mucho más crítica. El ejemplo claro es que la actualización de este beneficio posempleo para el cierre de vigencia de 2020 se realizó con un total de afiliados de 94.201 con corte a 30 de junio, pero al cierre de diciembre se contaba con 104.400 afiliados.

¿Por lo tanto, de acuerdo a la materialidad y representación dentro de los estados financieros es razonable aplicar esta actualización mínima cada 3 años? o esto no sería material para presentación de estados financieros de la entidad, o como tomamos la materialidad?

Por otra parte, la entidad recibe de la Nación anual mente aproximadamente 3,5 billones de pesos para el pago de estas asignaciones las cuales están registradas en una cuenta del ingreso 47 operaciones institucionales, al estar registrada en el estado de resultado refleja un excedente de esos

3.5 billones de pesos, ya que no tiene ningún costo o gasto ya que el pago de esa nomina se realiza por la cuenta pasiva del cálculo actuarial, es razonable que se refleje ese excedente o como se debe presentar el estado de resultados? con la actualización anual se registra en el gasto la variación de costo presente o pasado y eso disminuye este excedente que sería más razonable.

por otra parte, también se requiere tratar el tema de por cobra de mayores valores pagados en asignaciones de retiro, toda vez que esa también se registra contra la cuenta de ingreso como una recuperación, pero como se informó anteriormente, cuando se reconoció esa asignación de retiro se pagaron con recursos nación, los cuales deben ser reintegrados al mismo, entonces porque la parametrización contable esta dado a un ingreso? no debería funcionar como el recobro de las cuotas partes pensionales, ya que estos recursos se recobran”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificado por la Resolución 211 de 2021, en el numeral 4.1. Características fundamentales, señala:

“4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad”. (Subrayado fuera del texto)

La Norma de beneficios a los empleados, contemplada en el capítulo II. Pasivos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificadas por la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

(...)

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.

(...)

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.

16. Así mismo, para la medición del pasivo por beneficios posempleo, la entidad realizará suposiciones actuariales, las cuales corresponderán a las mejores estimaciones sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios posempleo. Las suposiciones actuariales comprenden suposiciones demográficas y financieras, que tienen relación con los siguientes elementos: expectativa de vida del beneficiario, tasas de rotación de empleados, incapacidades, retiros prematuros, tasa de descuento, salarios y costos de atención médica, entre otros.

(...)

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.

(...)

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.

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.

23. Las ganancias o pérdidas actuariales son cambios en el valor presente del pasivo por beneficios posempleo que procede de los ajustes por nueva información y los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales. Las ganancias o pérdidas del plan de activos para beneficios posempleo corresponden a aquellas, realizadas o no realizadas, que generan los activos del plan durante el periodo (tales como intereses, dividendos, arrendamientos y ganancias o pérdidas por la venta o medición de los activos), menos los costos de gestión del plan de activos y los impuestos que se generen con cargo a estos recursos.

24. Después de cualquier modificación a las condiciones de los beneficios otorgados a los empleados, la entidad medirá nuevamente el pasivo por beneficios posempleo a fin de determinar el costo del servicio pasado y el costo del servicio presente. Dicha medición podrá realizarse en el periodo contable en el que se originó la modificación o en el periodo contable siguiente.

25. 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.

26. La entidad medirá los derechos de reembolso por el valor que esta espera recibir del tercero. Los cambios de valor de dichos derechos afectarán el ingreso o gasto en el resultado del periodo”.
(Subrayado fuera del texto)

El Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 006 de 2017, establece:

“1. OPERACIONES DE LA TESORERÍA CENTRALIZADA

1.1. Fondos entregados y recibidos por la tesorería centralizada

1.1.1. Pagos

El giro de los recursos, por parte de la tesorería centralizada, se registrará debitando las subcuentas de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditando la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda.

Cuando las entidades reciban los recursos a través de la tesorería interna para efectuar los pagos a los beneficiarios finales, debitarán las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditarán las subcuentas de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Con el giro de los recursos a los beneficiarios finales, debitarán las subcuentas y cuentas del pasivo relacionado y acreditarán las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

(...)

1.1.2. Reintegros

Los reintegros corresponden a los recursos restituidos a la tesorería centralizada por parte de la entidad o de un beneficiario final, con ocasión de la devolución de bienes y servicios adquiridos.

En el caso del reintegro de recursos girados a la entidad, previo a su realización, esta disminuirá los saldos de las subcuentas de las cuentas de activos, gastos y obligaciones que fueron afectadas.

Tratándose de reintegros por pagos al beneficiario final, previo a la realización del reintegro, la entidad constituirá una cuenta por cobrar a cargo del beneficiario del pago, debitando la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando las subcuentas de las cuentas de activo o gasto inicialmente registradas.

El registro contable de los reintegros dependerá de si los recursos fueron recibidos en el periodo contable o en períodos contables anteriores.

1.1.2.1. Reintegro de recursos recibidos en el periodo contable

El valor de los reintegros efectuados por las entidades a la tesorería centralizada, de los fondos recibidos en el periodo contable, se registrará con un débito en las subcuentas de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS y un crédito en las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. En las entidades donde la tesorería centralizada paga directamente a los beneficiarios finales, estas debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS y acreditarán la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

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 su parte, 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, modificado por la Resolución 195 de 2020, señala:

“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.

Con el recaudo, la entidad 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 el recaudo se realiza a través de una tesorería centralizada, la entidad 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

De conformidad con las consideraciones, se concluye:

Pregunta 1.

Los beneficios posempleo son beneficios a los empleados, distintos de los de terminación del vínculo laboral, que se pagan después de completar el periodo de empleo, los cuales se reconocen como un pasivo y como un gasto o costo asociado.

Para la medición de los beneficios posempleo 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. Para el efecto, la entidad realizará suposiciones actuariales, las cuales corresponden a las mejores estimaciones sobre las variables que determinan el costo final de proporcionar los beneficios posempleo.

Las evaluaciones actuariales se realizarán con una frecuencia máxima de tres años, considerando las suposiciones actuariales relativas a la población que hace parte del cálculo actuarial, siempre y cuando no se hayan efectuado modificaciones a las condiciones de los beneficios otorgados a los empleados, caso en el cual la entidad debe medir nuevamente el pasivo por beneficios posempleo, en el periodo contable en el que se originó la modificación o en el periodo contable siguiente.

Por otra parte, la información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios; definiendo así, que la materialidad es un aspecto de la relevancia en función de las especificidades de la entidad, que está basado en la naturaleza o magnitud, o ambas, de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero.

Por lo anterior, es preciso señalar que la CGN no realiza la definición de los parámetros para la determinación de la materialidad de los elementos de los estados financieros de las diferentes entidades, sino que señala el criterio general, en el cual se considera que la información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios; definiendo así, que la materialidad es un aspecto de la relevancia en función de las especificidades de la Entidad, que

está basado en la naturaleza o magnitud, o ambas, de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero.

Por lo tanto, el hecho de que la Norma señale que la actualización de los beneficios posempleo se realizan con una frecuencia máxima de cada tres años, ello no significa que estas no se puedan efectuar en una periodicidad inferior, aun cuando no existan cambios en las condiciones de los beneficios otorgados.

Pregunta 2.

De conformidad con el Procedimiento Contable para el Registro de las Operaciones Interinstitucionales, una vez la entidad reciba los recursos a través de la tesorería para efectuar los pagos a los beneficiarios finales, se debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

En consecuencia, dado que los recursos que recibe la entidad se destinan para el pago de las asignaciones, el excedente que relaciona en su consulta corresponde a la extinción de obligaciones que se causaron como gasto o costo en periodos anteriores a la recepción de los recursos.

Pregunta 3.

Con respecto al cobro de los mayores valores pagados en asignaciones de retiro, es preciso señalar que el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian establece que cuando surja el derecho al reintegro de los recursos girados en exceso por concepto de nómina de pensiones, se 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.

Con el recaudo, se 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.

Posteriormente, si el reintegro corresponde a recursos recibidos en el periodo contable, el valor de los reintegros efectuados a la tesorería centralizada se registrará con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por el contrario, si el reintegro corresponde a recursos recibidos en periodos contables anteriores, el valor de los reintegros efectuados a la tesorería centralizada se registrará con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20221100019201 DEL 07-04-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Beneficios a los empleados
	SUBTEMA	Presentación de los beneficios a los empleados a largo plazo

Doctores

VICTOR ALONSO TORRES POVEDA

Subgerente Administrativo y Financiero

FRANCISCO ESPITIA LÓPEZ

Profesional Especializado

Unidad Administrativa Especial – 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° 20220010010982 el 1 de marzo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con el propósito de controvertir las observaciones presentadas por la Contraloría de Bogotá, en el reconocimiento y la presentación en los estados financieros, nos permitimos solicitar concepto técnico relacionado con la siguiente situación:

La UAECD mensualmente cálculo un porcentaje sobre su nómina con el fin de aportar al Fondo de Cesantías FONCEP en el entendido que es obligación para la entidad entregar dicho aporte con el propósito de mantener provisión para pago de cesantías a empleados con régimen de retroactividad; para su reconocimiento registra un activo en la cuenta 190204 – Plan de los Activos para beneficio a Empleados a Largo Plazo – Encargado Fiduciario – FONCEP.

Respecto de la presentación en el estado de situación financiera, la UAECD atiende lo señalado por la norma la cual establece que: “5.3.3. Presentación – 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 lo 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”.

Ahora, por efecto de esta operación de neteo, se presenta diferencia entre el activo total generado en un balance frente al estado de situación financiera e igualmente pasa con el pasivo.

En este sentido, se solicita su concepto respecto a saber si la interpretación de la norma es en la forma que se ha descrito, o por el contrario, debemos realizar un registro contable adicional para dicha operación”.

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, señalan:

“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.

(...)

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:

(...) 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”.
(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Con base en la normativa contable, las obligaciones en que incurre la entidad por concepto de cesantías retroactivas a favor de sus trabajadores corresponden a pasivos por Beneficios a los empleados a largo plazo, debido a que son obligaciones cuyo pago vence después de los 12 meses siguientes al cierre del periodo contable en el que los funcionarios públicos hayan prestado sus servicios. Por su parte, los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo constituyen el plan de activos para el pago de dichos. En este sentido, tanto el pasivo por beneficios a los empleados a largo plazo como el plan de activos para el pago de dicho pasivo se deben reconocer de manera separada.

Ahora bien, la presentación de la obligación y del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo, en el Estado de Situación Financiera, se efectuará por su valor neto, por lo cual si el valor reconocido por beneficios a los empleados a largo plazo es mayor que el valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo, se presentará en el pasivo; si por el contrario, el valor de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo es mayor que el valor reconocido por beneficios a los empleados a largo plazo, la diferencia se presentará en el activo. Adicionalmente, la entidad revelará en las notas el valor del pasivo y el valor y naturaleza de los activos que hacen parte del plan de activos para beneficios a los empleados a largo plazo.

Por lo anterior, es correcta la interpretación que la entidad realiza sobre la presentación de los beneficios a empleados de largo plazo.

CONCEPTO No. 20221100025381 DEL 02-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Beneficios a los empleados
	SUBTEMA	Reconocimiento de los beneficios a los empleados a corto plazo.

Doctora

YEIMY YADIRA CAÑÓN SALAZAR

Subdirector Técnico de Contabilidad

Subgerencia Administrativa y Financiera

Instituto de Infraestructura y Concesiones de Cundinamarca – ICCU

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°20220010014302 el 22 de marzo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con referencia al tema del asunto desde la Subdirección Técnica de Contabilidad del Instituto de Infraestructura y Concesiones de Cundinamarca se permite consultar a su despacho sobre el manejo de las cuentas contables respecto a los beneficios a los empleados según Norma Internacional de Contabilidad NIC 19; beneficios a los empleados y sus provisiones o pasivos estimados de Cesantías, Intereses de Cesantías, Prima y Vacaciones.

El catálogo de cuentas que aplica el ICCU es el CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PARA ENTIDADES DE GOBIERNO DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, para la vigencia 2020 se utilizaban unos auxiliares de las cuentas del grupo 25 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS, sin embargo, en 2021 cuando las personas bajaban la información reportada en el portal de la DIAN para realizar la respectiva declaración de renta se generaron muchas reclamaciones ya que dentro de la información aparecía un “valor de las cuentas por cobrar” así: (...)

Para evitar esta situación, en 2021 se parametrizó en el sistema de nómina del Instituto los auxiliares en la cuenta del grupo 279090 así: (...)

La consulta en concreto es: Si a la luz de la NIC 19, hay algún impedimento en utilizar la cuenta 279090 en cambio de la 25, para registrar estos pasivos estimados de los empleados, por concepto de cesantías, primas, vacaciones, bonificaciones y demás, en pro de evitar las confusiones presentadas en 2020 con el reporte de exógena de la DIAN para los empleados. De igual forma, esto es cuestión

de parametrización y clasificación solamente, ya que el proceso de nómina se lleva fielmente de acuerdo con la normatividad vigente para el sector público. (...)”.

CONSIDERACIONES

El párrafo 114 del 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)

Las Normas de Beneficios a los empleados y Provisiones, 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 211 de 2021, 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.

(...)

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.

(...)

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”. (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 218 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”.

Así mismo, el referido CGC describe la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, así: “Representa el valor de los pasivos estimados en que incurrirá la entidad por conceptos diferentes a los enunciados en las cuentas definidas para representar provisiones específicas”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Frente al tratamiento contable de la NIC 19, 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 estos corresponden a una normativa expedida por un regulador internacional.

Por lo tanto, el Instituto de Infraestructura y Concesiones de Cundinamarca – ICCU debe aplicar el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el cual es un desarrollo propio de la CGN que tiene como referente los aspectos conceptuales y técnicos de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público. Por lo tanto, la consulta se resuelve dentro del ámbito dicho Marco normativo, el cual se encuentra anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, emitido por la CGN.

Conforme a la normativa contable, 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.

Ahora bien, los beneficios a los empleados a corto plazo son 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.

Por lo anterior, 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, como es el caso de las cesantías, intereses de cesantías, primas y vacaciones, se reconocerán en cada mes por el valor de la alícuota correspondiente al porcentaje del servicio prestado durante el mes.

En consecuencia, el Instituto de Infraestructura y Concesiones de Cundinamarca – ICCU reconocerá los beneficios a los empleados a corto plazo conforme a lo establecido en la Norma de beneficios a los empleados. Para el efecto, registrará las prestaciones sociales por concepto de cesantías, intereses de cesantías, primas y vacaciones debitando las cuentas y subcuentas que correspondan de gastos o costos y acreditando las subcuentas 251102-Cesantías, 251103-Intereses sobre cesantías, 251104-Vacaciones, 251105-Prima de vacaciones, 251106-Prima de servicios y 251107-Prima de navidad, de la cuenta 2511-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO.

De otra parte, la Norma de provisiones define este tipo de pasivos como aquellas obligaciones a cargo de la entidad que están sujetas a condiciones de incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento. En este sentido, las prestaciones sociales no son una provisión dado que el valor de la obligación se determina conforme a la ley y su vencimiento se encuentra también establecido en la ley, por lo que no existe incertidumbre al respecto.

Por lo anterior, la subcuenta 279090-Otras provisiones diversas de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, la cual se utiliza para reconocer otros pasivos por concepto de provisiones a cargo de la entidad, no es la que se debe utilizar para el reconocimiento de los beneficios a empleados a corto plazo que señala en su consulta.

CONCEPTO No. 20221100030691 DEL 13-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Beneficios a los empleados Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Vigencia concepto CGN No. 20162000026491, sobre el tratamiento contable de los servicios prestados por el personal que labora a través de Comisiones de Servicio Interinstitucional.

Doctora
LILIAN PATRICIA MORALES ROJAS
Coordinadora del Grupo de Contabilidad
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° 20220010015792 del 29 de marzo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“En el año 2016 la Presidencia de la República solicitó concepto a la Contaduría General de la Nación sobre el registro contable que se debe realizar del personal que se encuentra en comisión en la Entidad bajo el marco normativo para entidades de gobierno, a lo cual la Contaduría General de la Nación emitió el concepto No. 20162000026491 del 14 de septiembre de 2016, concluyendo lo siguiente:

“Los servicios prestados por el personal que labora en la Entidad a través de Comisiones de Servicio Interinstitucional, considerando que los pagos salariales son efectuados por la Entidad de donde proviene el personal, deben reconocerse como ingresos y gastos simultáneamente de la cuenta 5101 SUELDOS Y SALARIOS, y acreditando la cuenta 442890-Otras transferencias, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS”.

Sobre este mismo tema el 28 de febrero de 2020 la Contaduría General de la Nación emitió el concepto No. 20202000007861 indicando:

“ahora bien, por las retribuciones que asume la Policía Nacional asociadas directamente con el servicio prestado por el servidor público al Departamento Administrativo-Dirección Nacional de Inteligencia y pactadas de común acuerdo, ser reconocerá 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.

Una vez la Policía Nacional realice el pago de las retribuciones comprometidas, el Departamento Administrativo-Dirección Nacional de Inteligencia reconocerá un gasto y cancela la cuenta por cobrar, mediante un débito en las subcuentas y cuentas que correspondan al grupo 52 DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN o 52-DE VENTAS, y un crédito en la subcuenta 133712-Otras transferencias, de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.”

En el año 2021 la Contaduría General de la Nación emitió el concepto No. 20211100114291 del 31 de diciembre de 2021 e indicó:

“Registros contables por parte de la entidad que recibe empleados en comisión.

Las retribuciones a favor del servidor público en comisión, se reconocerán como gasto mediante un débito 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 proceden de conformidad con la regulación pertinente.

Una vez se obligue el pago por parte de la entidad de gobierno que envía el servidor público en comisión, la entidad que recibe procederá a debitar 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.

Con el pago al servidor público en comisión, debitará las subcuentas y cuentas que conciernan del grupo 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR”.

En el año 2022 la Contaduría General de la Nación emitió el concepto No. 20221100011221 del 07 de marzo de 2022 y concluyó lo siguiente:

“Por otra parte, se reconocen como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba una entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido, dentro de los que se incluyen 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 que suministrados únicamente por el gobierno. En este sentido, si la entidad que recibe servidores en comisión no tiene la facultad para exigir recursos por parte de la entidad que envía servidores en comisión, no procederá a efectuar reconocimiento alguno como ingresos o gastos por transferencias sin contraprestación.

Por medio de este concepto se deja sin vigencia los conceptos 20211100114291 del 2021 y 20202000007861 de 2020”.

De acuerdo con los conceptos antes relacionados, atentamente solicitamos a la Contaduría General de la Nación, no informe:

1. ¿el concepto No. 20162000026491 del 14 de septiembre de 2016 se encuentra vigente?
2. ¿Las entidades responsables de estos registros debemos seguir realizándolos?”

CONSIDERACIONES

El artículo 2.2.5.5.21 Comisión del Decreto 1083 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector de Función Pública, modificado por el artículo 1º del Decreto 648 de 2017 define: “El empleado se encuentra en comisión cuando cumple misiones, adelanta estudios, atiende determinadas actividades especiales en sede diferente a la habitual o desempeña otro empleo, previa autorización del jefe del organismo. La comisión puede otorgarse al interior del país o al exterior.”

Así mismo, el artículo 2.2.5.5.25. Comisiones de servicios del Decreto 1083 de 2015, señala: “La comisión de servicios se puede conferir al interior o al exterior del país, no constituye forma de provisión de empleos, se otorga para ejercer las funciones propias del empleo en un lugar diferente al de la sede del cargo, cumplir misiones especiales conferidas por los superiores, asistir a reuniones, conferencias o seminarios, realizar visitas de observación que interesen a la administración y que se relacionen con el ramo en que presta sus servicios el empleado”.

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificadas por la Resolución 211 de 2021, establecen:

“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.

(...)

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 y bienes expropiados". (Subrayado fuera del texto)

Por otra parte, el concepto CGN No. 20221100011221 del 7 de marzo de 2022, concluyó:

“En este sentido, aun cuando la entidad que recibe el empleado en comisión de servicios se esté beneficiando de los servicios que este presta, el reconocimiento de retribuciones por beneficios a los empleados otorgados a estos servidores, lo efectuará la entidad que sea la obligada legalmente a asumir dichos pasivos. Por lo tanto, para el caso particular, si el Ministerio de Defensa Nacional es quien tiene la obligación de retribuir a los servidores por sus servicios, reconocerá el gasto por estos beneficios a los empleados en las cuentas y subcuentas del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN y el pasivo en las subcuentas y cuentas respectivas al grupo 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

Por otra parte, se reconocen como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba una entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido, dentro de los que se incluyen 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. En este sentido, si la entidad que recibe servidores en comisión no tiene la facultad para exigir recursos por parte de la entidad que envía servidores en comisión, no procederá efectuar reconocimiento alguno como ingresos o gastos por transferencias sin contraprestación.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

Teniendo en cuenta el concepto CGN No. 20221100011221 emitido por este despacho el 7 de marzo de 2022, si bien el tratamiento de la comisión de servicios se encuentra en el marco de los Decretos 1790 y 1792 del 2000, los cuales norman la carrera de personal de Oficiales y Suboficiales de las

Fuerzas Militares y el personal de Oficiales, Nivel Ejecutivo, Suboficiales y Agentes de la Policía Nacional, respectivamente; es preciso señalar que las comisiones de servicios enmarcadas bajo el Decreto 1083 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector de Función Pública, correrán con la misma suerte del concepto mencionado.

Por lo tanto, cuando la entidad que recibe el empleado en comisión de servicios se esté beneficiando de los servicios que este presta, el reconocimiento de retribuciones por beneficios a los empleados otorgados a estos servidores, lo efectuará únicamente la entidad que sea la obligada legalmente a asumir dichos pasivos.

Ahora bien, es necesario mencionar que con la emisión del concepto CGN 20221100011221 de 2022, el concepto CGN No. 20162000026491 del 2016 perdió su vigencia toda vez que resulta contrario al último pronunciamiento por parte de la CGN.

Así pues, el tratamiento señalado en el concepto emitido en el 2016, en el cual la entidad que recibía personal en comisión reconocía de forma simultánea un gasto y un ingreso por transferencia, no se deberá continuar realizado, dado que la entidad que recibe servidores en comisión no tiene la facultad para exigir recursos de parte de la entidad que envía servidores en comisión.

CONCEPTO No. 20221100055941 DEL 19-08-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Beneficios a los empleados
	SUBTEMA	Medición de beneficios posempleo

Doctora
ROSALBA REYES SISA
Contratista - Grupo de Contabilidad
Caja de Sueldos de Retiro de la 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° 20220010031402 del 5 de julio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala que en el dictamen a los estados financieros de la vigencia 2021 la Revisoría Fiscal expresó: "la CAJA DE SUELDOS DE RETIRO DE LA POLICÍA NACIONAL no aplicó la tasa reglamentada para la medición de los pasivos por beneficios a empleados posempleo de acuerdo al CAPÍTULO II PASIVOS – 5 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS – 5.2 BENEFICIOS POSEMPLEO 5.2.2 MEDICIÓN – P 17 de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para entidades de gobierno, sino la tasa de interés extraída de la curva cero cupón de los TES, en los cálculos actuariales preparados para las vigencias 2021 y 2020".

Por lo anterior, el consultante solicita aclaración sobre los siguientes puntos:

1. La Norma de Beneficios a Empleados para Entidades de Gobierno establece que la medición de beneficios posempleo se realizará mediante suposiciones actuariales que, entre otros, utilizará una tasa de descuento, la cual será la tasa reglamentada para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional, ¿A qué tasa reglamentaria se refiere la norma? ¿Cuál sería la tasa reglamentaria que debería utilizar la Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional?
2. El Decreto 2783 de 2001 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público en el artículo 1° señala que las "Entidades no sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria. A partir del año gravable 2001, en la elaboración de los cálculos actuariales de que trata el artículo 113 del Estatuto Tributario las entidades no sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria deberán seguir las siguientes bases técnicas: (...)". De lo anterior, la entidad consulta, ¿este decreto es aplicable a la Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional al elaborar los cálculos actuariales de los pasivos pensionales de asignaciones de retiro y exfuncionarios?

CONSIDERACIONES

El Decreto 2783 de 2001 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, por medio del cual se modifican las bases técnicas para la elaboración de los cálculos actuariales, señala:

“Artículo 1°. Entidades no sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria. A partir del año gravable 2001, en la elaboración de los cálculos actuariales de que trata el artículo 113 del Estatuto Tributario las entidades no sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria deberán seguir las siguientes bases técnicas:

1. Para calcular los futuros incrementos de salarios y pensiones, la tasa DANE para el año k será el promedio resultante de sumar tres (3) veces la inflación del año k-1, más dos (2) veces la inflación del año k-2, más una (1) vez la inflación del año k-3.
2. Se deberá utilizar una tasa real de interés técnico del 4.8%.
3. Para el personal activo y retirado debe considerarse el incremento anticipado de la renta al inicio del segundo semestre del primer año”. (subrayado fuera de texto)

Ahora bien, respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera de las Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 167 de 2020, indica:

“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”.

Ahora bien, teniendo en cuenta que, de acuerdo con lo informado en la consulta, el dictamen de la revisoría fiscal que se refirió a la medición de los pasivos por beneficios a empleados posempleo corresponde a la vigencia 2021, es preciso citar la normativa contable vigente a esa fecha.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según Resolución 218 de 2020, disponen:

“5.2. Beneficios posempleo

(...)

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.

16. Así mismo, para la medición del pasivo por beneficios posempleo, la entidad realizará suposiciones actuariales, las cuales corresponderán a las mejores estimaciones sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios posempleo. Las suposiciones actuariales comprenden suposiciones demográficas y financieras, que tienen relación con los siguientes elementos: expectativa de vida del beneficiario, tasas de rotación de empleados, incapacidades, retiros prematuros, tasa de descuento, salarios y costos de atención médica, entre otros.

17. La tasa de descuento que se utilizará para la medición del valor presente del pasivo por beneficios posempleo será la tasa reglamentada para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de dicho pasivo”.

Con base en lo anterior y con el propósito de orientar, de mejor manera, la tasa de mercado de los TES a utilizar para la medición de los beneficios posempleo, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según Resolución 211 de 2021, establecen:

“5.2. Beneficios posempleo

(...)

5.2.2. Medición

(...)

17. La tasa de descuento que se utilizará para la medición del valor presente del pasivo por beneficios posempleo será la tasa reglamentada para este fin o, en su defecto, la tasa de interés extraída de la

curva cero cupón de los TES, emitidos por el Gobierno Nacional, más cercana a los plazos estimados para el pago de dicho pasivo.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se responde a las inquietudes realizadas de la siguiente manera:

Punto 1

De acuerdo con la Norma de beneficios a los empleados, para la medición del pasivo por beneficios posempleo la entidad utilizará una tasa de descuento que corresponderá a la tasa reglamentada para este fin o, en su defecto, la tasa de mercado de los TES emitidos por el Gobierno Nacional con plazos similares a los estimados para el pago de dicho pasivo, la cual corresponde a la tasa de interés extraída de la curva cero cupón de los TES, emitidos por el Gobierno Nacional, más cercana a los plazos estimados para el pago de dicho pasivo.

De lo anterior se desprende que, si existe una autoridad que, para efectos contables y financieros, reglamente la tasa que la Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional debe aplicar para la medición de los cálculos actuariales, la entidad aplicará dicha tasa. De no existir una reglamentación para estos efectos, aplicará la tasa de interés extraída de la curva cero cupón de los TES, emitidos por el Gobierno Nacional, más cercana a los plazos estimados para el pago de dicho pasivo.

Punto 2

En relación con la aplicación del Decreto 2783 de 2001 a la Caja de Sueldos de Retiro de la Policía, es preciso señalar que, atendiendo lo establecido 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, la CGN no tiene competencia para definir asuntos de carácter administrativo o jurídico como establecer qué reglamentación particular le es aplicable a la Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional respecto a la realización de cálculos actuariales. Así las cosas, corresponde a la entidad evaluar con el apoyo de su área jurídica la normativa que sobre el particular le es aplicable.

Ahora bien, considerando las características fundamentales de Relevancia y Representación Fiel que debe cumplir la información financiera, no se considera adecuado utilizar, para efectos contables y financieros, el cálculo actuarial regulado en el Decreto 2783 de 2001, toda vez que las bases técnicas para su elaboración están encaminadas a satisfacer necesidades de información para efectos tributarios.

CONCEPTO No. 20221100064471 DEL 31-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Beneficios a los empleados Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Cálculo actuarial de pensiones por omisión en la afiliación o vinculación de sus trabajadores al Sistema General de Pensiones

Doctora
INDIS MARÍA DUARTE BOLÍVAR
Secretaría de Renta y Tesorería
Municipio de Hatonuevo
Hatonuevo, La Guajira

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010044132 del 27 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“La presente es para realizarle una consulta sobre un tema de cálculo actuarial de pensiones por omisión, donde el municipio de Hatonuevo la guajira no realizo los aporte de pensiones de las vigencias 2015 al 2003, de unos empleados que actual mente se encuentran laborando en la entidad y están próximos a recibir su pensión.

Los empleados se encuentran afiliado al régimen de prima media en Colpensiones, quien ha entregado al municipio un calculo actuarial por omisión, para que se le cancele el valor de la reserva actuarial calculada, y de esta manera ponerse al día con dichos aportes.

Quisiera que me orientaran en el tratamiento contable que se le debe dar a este tema, si se debe aplicar el procedimiento de pasivo pensional, en su numeral 1.1-calculo actuarial de pensionas futuras, y el numeral 8-Aportes pensionales”.

CONSIDERACIONES

El capítulo 11 del Decreto Único Reglamentario 1833 de 2016, adicionado por el artículo 3º del Decreto 1296 de 2022, señala:

“CAPITULO 11 - METODOLOGÍA DE CÁLCULO ACTUARIAL PARA EMPLEADORES POR OMISIÓN EN LA AFILIACION O VINCULACIÓN DE SUS TRABAJADORES Y PARA TRABAJADORES INDEPENDIENTES POR OMISIÓN EN SU AFILACIÓN O VINCULACIÓN AL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES.

ARTÍCULO 2.2.8.11.1. Objeto. El presente Capítulo tiene como objeto establecer la metodología actuarial que debe ser aplicada por las Administradoras y Reconocedoras de Pensión y la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales - UGPP, para efectuar el cálculo de la reserva actuarial que deberán pagar los empleadores que incurran en omisión en la vinculación o afiliación de sus trabajadores al Sistema General de Pensiones y de los trabajadores independientes que incurran en las mismas conductas.

ARTÍCULO 2.2.8.11.2. Alcance y campo de aplicación. El presente Capítulo aplica a las Administradoras o Reconocedoras de pensiones, a la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales - UGPP, a los empleadores que incurran en omisión en la afiliación o vinculación de sus trabajadores en cualquier tiempo, y a los independientes que incurran en esas mismas conductas después de la entrada en vigencia de la Ley 797 de 2003.

(...)

ARTÍCULO 2.2.8.11.3. Cálculo actuarial por omisión en la afiliación y en la vinculación. Teniendo en cuenta que las cotizaciones al Sistema General de Pensiones son de carácter imprescriptible, los empleadores o trabajadores independientes que incurran en la omisión de afiliación, deberán pagar con base en el cálculo actuarial de que trata el artículo 2.2.4.4.3 del presente decreto, la suma que corresponda, a satisfacción de la Administradora o reconocedora de pensiones.

(...)

El valor del cálculo actuarial será aplicado a los periodos de omisión en los que el empleador o el trabajador independiente incumplieron la obligación de afiliación, o de reportar la novedad de ingreso al Sistema General de Pensiones y como consecuencia de ello, no se hicieran los pagos de los respectivos aportes al Sistema General de Pensiones, siempre que se realice el pago del valor total del cálculo.

(...)

ARTÍCULO 2.2.8.11.5. Elaboración del cálculo actuarial. La Administradora de Pensiones a la que se encuentre afiliado el trabajador, es la encargada de elaborar el cálculo actuarial, con base en toda la información laboral que se encuentre registrada en la Administradora Colombiana de Pensiones - Colpensiones, en otras Administradoras de Pensiones o en los sistemas de información del Sistema de Protección Social establecidos o los que se establezcan para este fin.

(...)

PARÁGRAFO. Cuando el aportante requerido se presente a pagar el valor ordenado por la Unidad de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales - UGPP o calculado por una Administradora de Pensiones, fuera del plazo otorgado para tal fin, la entidad que elaboró el cálculo deberá actualizar su valor a la fecha estimada de pago.

(...)

ARTÍCULO 2.2.8.11.6. Pago del valor de la reserva actuarial. Los valores que por concepto de cálculo actuarial establezcan las administradoras de pensiones, o los que la Unidad de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales - UGPP fije con ocasión de un proceso de determinación de obligaciones parafiscales derivado de sus funciones legales y reglamentarias, por concepto de omisión en la afiliación o vinculación, deberán ser pagados por el aportante o por el empleador, hasta el 30 de mayo de 2023, directamente a las Administradoras de pensiones, o, a través de la Planilla Integral de Liquidación de Aporte -PILA.

(...)

PARÁGRAFO 1. Cuando se realice el pago de la reserva actuarial calculada por la Unidad de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales - UGPP, este será tenido en cuenta por la Administradora de Pensiones correspondiente, para el periodo de tiempo fiscalizado por la Unidad, una vez el valor haya sido pagado en su totalidad”.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen:

“5. BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

(...)

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.

11. Entre los beneficios posempleo se incluyen:

a) las obligaciones pensionales a cargo de la entidad, bien sea las relacionadas con sus empleados o extrabajadores, o bien las que por disposiciones legales hayan sido asumidas por la entidad, incluidas las de los extrabajadores de entidades liquidadas o en proceso de liquidación; y

b) otros beneficios posteriores al empleo, como los seguros de vida y los beneficios de asistencia médica o de cobertura educativa.

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.

(...)

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).

CONCLUSIONES

De conformidad con el Decreto Único Reglamentario 1833 de 2016, dado que las cotizaciones al Sistema General de Pensiones son de carácter imprescriptible, los empleadores que incurran en la omisión de la afiliación o vinculación de sus trabajadores al sistema, deberán pagar con base en el cálculo actuarial determinado, el valor correspondiente, a satisfacción de la Administradora de pensiones.

El valor del cálculo actuarial es aplicado a los periodos de omisión, en los que no se hiciera el pago de los respectivos aportes, y en todo caso debe realizarse el pago total de dicho cálculo.

Respecto a la normativa contable, la Norma de beneficios a los empleados define como beneficios posempleo aquellos que se paguen después de completar el periodo de empleo, diferentes a los de terminación del vínculo laboral, dentro de los cuales se incluyen las obligaciones pensionales a cargo de la entidad, bien sea las relacionadas con sus empleados o extrabajadores, o bien las que por disposiciones legales hayan sido asumidas por la entidad.

Por otra parte, de acuerdo con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, un error es la omisión e inexactitud que se presenta en los estados

financieros, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible en el periodo en el que fueron formulados los estados financieros y podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en su elaboración y presentación, en los que se incluyen, entre otros, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos.

Por lo anterior, para el caso en particular, con la información suministrada por Colpensiones el Municipio procederá a registrar dicho valor mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, y un crédito en la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO.

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 por el numeral 4.3. Corrección de errores, de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Posteriormente, con el pago del valor del cálculo actuarial, en el término definido por Colpensiones, el Municipio debitará la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En caso de que el pago se realice en un término posterior al definido por la Administradora de Pensiones, lo cual requerirá de una actualización del valor por parte de esta última, el Municipio debitará la subcuenta 251412-Cálculo actuarial de futuras pensiones de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO, acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y la diferencia se reconocerá en el resultado del periodo mediante un débito en la subcuenta 580490-Otros gastos financieros de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No 20221120059301 del 26-09-2022

1.2.26 PROVISIONES

CONCEPTO No. 20221100058241 DEL 16-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Provisiones Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de la obligación de reembolso a cargo del ICBF por procesos judiciales interpuestos en contra de la UGPP

Doctora
CLAUDIA PATRICIA GARCÍA GUATAMA
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° 20220010037712 del 12 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Artículo 311 del Estatuto Tributario Ley 1819 de 2016, establece en el ARTÍCULO 311. DEVOLUCIÓN DE APORTES Y SANCIONES. En los eventos en los que se declare total o parcialmente la nulidad de los actos administrativos expedidos por la UGPP y se ordene la devolución de aportes y/o sanciones, la UGPP ordenará la devolución de los mismos al Fosyga, al Fondo de Riesgos Laborales, a las Administradoras de Pensiones, y riesgos laborales, al Tesoro Nacional, al ICBF, al SENA, a las Cajas de Compensación, y a todas las demás entidades que hayan recibido recursos del Sistema de la Protección Social, según el caso, conforme con el procedimiento que establezca para el efecto.

La orden de pago será impartida por la UGPP dentro de los 30 días hábiles siguientes contados a partir de la fecha en que quede ejecutoriada la sentencia, mediante acto administrativo que será notificado a las entidades obligadas a la devolución de los aportes y/o sanciones.

La devolución de los aportes por parte de las entidades obligadas deberá realizarse y acreditarse dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación del acto administrativo proferido por la UGPP, en la cuenta que para tal efecto disponga el aportante; de lo contrario se causarán intereses moratorios con cargo a las mencionadas entidades a la tasa de interés bancario corriente certificada por la Superintendencia Financiera por el período en el que se realiza el pago.

Notificada la admisión de la demanda a la UGPP, esta deberá comunicarse a las Administradoras, o a quienes asuman sus obligaciones para que efectúen las provisiones correspondientes en una cuenta especial que reconozca la contingencia y que garantice la devolución de los recursos.’(sic)

En desarrollo de la citada norma, la UGPP ha comunicado al ICBF que terceros a quienes esa entidad liquidó el pago de aportes al sistema de protección social presentaron la nulidad y restablecimiento del derecho ‘solicitando al juez que en el fallo se ordena la devolución de los pagos que el aportante haya efectuado o que continúe realizando en el transcurso del proceso de la demanda, sin perjuicio de los intereses cancelados.’(sic)

De acuerdo con lo anotado, agradecemos su orientación en el sentido de indicarnos si es viable reconocer este hecho económico en cuentas de orden contingentes, hasta cuando se produzca el respectivo fallo, no obstante, lo señalado por el artículo 311 del E.T. ‘(...) o a quienes asuman sus obligaciones para que efectúen las provisiones’.

Además, que, si bien el ICBF no es la entidad directamente demandada, estaría ante una obligación posible dada la incertidumbre sobre la probabilidad de ocurrencia o no para realizar la devolución, lo cual conlleva a la revelación de un pasivo contingente”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. PROVISIONES

6.1. Reconocimiento

(...)

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”.

El Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, actualizado según la Resolución 064 de 2022, establece:

“PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS PROCESOS JUDICIALES, ARBITRAJES, CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES Y EMBARGOS SOBRE CUENTAS BANCARIAS, DEL MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO

(...)

El derecho de reembolso es el derecho legal que tiene la entidad demandada o convocada a exigir que una entidad que no sea parte del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos le reembolse a la entidad demandada o convocada o le pague directamente al demandante o convocante una parte o la totalidad del desembolso necesario para cancelar la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

3. DERECHOS DE REEMBOLSO RELACIONADOS CON DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR TERCEROS EN CONTRA DE LA ENTIDAD

(...)

3.1. Derechos de reembolso relacionados con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, posibles

La entidad demandada o convocada revelará, como un activo contingente, los derechos de reembolso relacionados con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, posibles. Adicionalmente, en la medida en que se pueda hacer una medición de los efectos financieros del activo contingente, la entidad debitará la subcuenta 819004-Derechos de reembolso relacionados con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 8190-OTROS ACTIVOS CONTINGENTES y acreditará la subcuenta 890590-Otros activos contingentes por contra de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

Por su parte, la entidad que deba efectuar el reembolso revelará, como un pasivo contingente, las obligaciones de reembolso relacionadas con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, posibles. Adicionalmente, en la medida en que se pueda hacer una medición de los efectos financieros del pasivo contingente, la entidad debitará la subcuenta 990590-Otros pasivos contingentes por contra de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 919004-Obligaciones de reembolso relacionadas con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 9190-OTROS PASIVOS CONTINGENTES.

(...)

3.2. Derechos de reembolso relacionados con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, probables

La entidad demandada o convocada registrará los derechos de reembolso relacionados con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, probables debitando la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS y acreditando la subcuenta 480854-Derechos de reembolso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Por su parte, la entidad que deba efectuar el reembolso registrará la provisión relacionada con la obligación debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 537316-Obligaciones de reembolso relacionadas con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta

279029-Obligaciones de reembolso relacionadas con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS

(...)

3.4. Pago del reembolso

Con el pago del reembolso, la entidad que deba efectuarlo debitará la subcuenta 249068-Obligaciones de reembolso relacionadas con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta del activo que identifique el recurso usado para el pago.

Si los recursos son recibidos por la entidad demandada o convocada para que esta realice el pago del valor determinado en la sentencia condenatoria ejecutoriada, el laudo arbitral definitivo condenatorio o el acta de conciliación extrajudicial, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138454-Derechos de reembolso relacionados con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. Para el registro del pago de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial, la entidad aplicará lo establecido en el numeral 2.7. de este Procedimiento.

Ahora bien, si los recursos son recibidos directamente por el demandante o convocante, la entidad demandada o convocada debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditará la subcuenta 138454-Derechos de reembolso relacionados con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR” (Subrayado 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, señala:

“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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, el derecho de reembolso es el derecho legal que tiene la entidad demandada a exigir que una entidad que no sea parte del litigio, le reembolse a la entidad demandada o le pague directamente al demandante una parte o la totalidad del desembolso necesario para cancelar la sentencia condenatoria ejecutoriada.

En este sentido, se tiene que la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales (UGPP) tiene un derecho de reembolso con el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y, a su vez, el ICBF tiene una obligación de reembolso con la UGPP, por cuanto el artículo 311 del Estatuto Tributario establece que en los eventos en los que se declare total o parcialmente la nulidad de los actos administrativos expedidos por la UGPP y se ordene la devolución de aportes y/o sanciones, corresponde a esta ordenar la devolución de los mismos al ICBF, entre otras entidades.

En virtud de lo anterior, corresponde a ambas entidades aplicar el numeral 3 del Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, para efecto de realizar el reconocimiento contable de este hecho económico. Lo anterior, teniendo en cuenta que debe haber un adecuado flujo de información entre la UGPP y el ICBF por cuanto se requiere para el reporte de las operaciones recíprocas.

Consecuentemente, de acuerdo a lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, con la notificación de la admisión de la demanda interpuesta en contra de la UGPP esta debe evaluar la probabilidad de pérdida del litigio con el fin de establecer si existe una obligación remota, posible o probable.

La obligación será remota, cuando la probabilidad de pérdida del litigio sea prácticamente nula, en este caso, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la entidad. La obligación será posible, si la probabilidad de pérdida del litigio es menor que la probabilidad de no pérdida, caso en el cual la entidad revelará la obligación como un pasivo contingente y, finalmente, la obligación será probable, cuando la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos sea más alta que la probabilidad de no pérdida, caso en el cual la entidad registrará la provisión.

Cuando se establezca que es posible o probable la pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, el ICBF deberá atender al siguiente tratamiento contable para reconocer el derecho de reembolso a favor de la UGPP:

I. Obligación posible: la entidad revelará un pasivo contingente para lo cual debitará la subcuenta 990590-Otros pasivos contingentes por contra de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 919004-Obligaciones de reembolso relacionadas con

demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 9190-OTROS PASIVOS CONTINGENTES.

II. Obligación probable: la entidad reconocerá una provisión para lo cual debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 537316-Obligaciones de reembolso relacionadas con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS y acreditará la subcuenta 279029-Obligaciones de reembolso relacionadas con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20221100030681 del 13-05-2022

20221100058231 del 16-09-2022

20221100062311 del 06-10-2022

20221100075111 del 26-12-2022

1.2.27 ACTIVOS CONTINGENTES

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20221100030681 del 13-05-2022

20221100049001 del 01-07-2022

20221100075141 del 27-12-2022

1.2.28 PASIVOS CONTINGENTES**CONCEPTO No. 20221100012211 DEL 09-03-2022**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Pasivos contingentes Cuentas por pagar
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de sentencias cuyas condenas se profieren en concreto y su valor es determinable.

Doctora
SANDRA FORERO CASTILLO
Subdirectora Financiera
Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales -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° 20220010003882 el 28 de enero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Agradezco la disposición que la Contaduría General de la Nación ha mostrado siempre para el estudio de las particularidades que presenta la UGPP por la asunción de la función pensional de entidades liquidadas o en liquidación, que genera hechos económicos que, en muchas ocasiones, se apartan de la generalidad de las demás entidades públicas obligándolos a revisar en detalle la operatividad de los temas y pronunciarse nuevamente mediante conceptos, como sucedió en el caso del asunto, en el que se pronunció respecto del documento de soporte idóneo y el momento del reconocimiento de la cuenta por pagar derivada de procesos declarativos (ordinarios) cuya condena (sentencia) se profieren en concreto, pero su valor es determinable por la entidad, y en procesos ejecutivos, dadas las particularidades propias de la UGPP, se conceptuó acertadamente, puntualizando que el pasivo real de obligaciones derivadas de procesos ejecutivos, si bien su origen es una providencia judicial, el pasivo real se revelará con base en el acto administrativo que se emita en cumplimiento de estas providencias.

Este apoyo nos permite revelar fielmente el pasivo real por sentencias para el logro de una información contable relevante para los usuarios de ésta.

Sin embargo, en dicho concepto, la Contaduría llegó a la conclusión de que los procesos ejecutivos, en el entendido que se sustentan en un proceso declarativo (ordinario) que ya dio origen a la cuenta por pagar, no constituyen una nueva contingencia de pago y, por tanto, no les aplica el procedimiento

contable de procesos judiciales, y que cualquier modificación del valor a pagar que éste genere constituye un error contable (...)

Por tanto, acudo nuevamente ante usted, para solicitar la revisión de esta conclusión, teniendo en cuenta lo siguiente:

(...)

ARGUMENTOS PARA SOLICITAR LA REVISIÓN PARCIAL DEL CONCEPTO CGN 20211100114351 DEL 31 DE DICIEMBRE 2021

I. El resultado desfavorable de un proceso ejecutivo, que se origina en una sentencia de un proceso declarativo, constituye una contingencia.

1. Atendiendo la normativa contable, un pasivo contingente corresponde a una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia se confirmará solo por la ocurrencia o no, de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad y se reconocen en Cuentas de orden acreedoras. Cuando es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos o potencial de servicio se reconoce en los estados financieros como Provisión, dada la incertidumbre en relación con su cuantía o vencimiento.

2. Están catalogados como pasivos contingentes, específicamente, los litigios y demandas, en los cuales se incluyen los procesos ejecutivos.

Por tanto, si como resultado de la evaluación de la probabilidad de pérdida del proceso, se establece la probabilidad de desprendimiento de recursos del proceso ejecutivo, bien sea porque la UGPP debe efectuar pagos adicionales a los que se ordenaron para cumplir el proceso declarativo, o porque con anterioridad no se hayan efectuado desembolsos sobre dicho proceso declarativo, este litigio genera necesariamente una Provisión contable.

3. En los Sistemas eKOGUI y SIRECI se reportan los procesos ejecutivos como un pasivo contingente. El Sistema eKOGUI es el Sistema Único de Gestión e Información Litigiosa del Estado Colombiano. Es una herramienta informática diseñada para gestionar la información de la actividad litigiosa a cargo de las entidades y organismos estatales del orden nacional cualquiera que sea su naturaleza jurídica y por aquellas entidades privadas que administran recursos públicos.

Esta herramienta tiene como objetivo gestionar los casos y procesos judiciales en curso de una forma eficaz, eficiente y oportuna; brindar mecanismos focalizados a la generación de conocimiento; y producir información que permita formular políticas de prevención del daño antijurídico, generar estrategias de defensa jurídica y diseñar políticas para la optimización de los recursos requeridos para la gestión del Ciclo de Defensa Jurídica. Pero, sobre todo, en el Sistema se registra la información que permite hacer una adecuada gestión del riesgo fiscal asociado a los litigios contra la Nación.

Dicho sistema exige el registro de todos los litigios o demandas en que participe la entidad incluidos los procesos ejecutivos y la aplicación de la metodología de valoración de dichas contingencias cada seis (6) meses atendiendo lo establecido en la normatividad.

Adicionalmente, la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, en virtud de un convenio de colaboración suscrito con la Contraloría General de la República, diseñó en el Sistema Único de Gestión e Información Litigiosa del Estado e-KOGUI, el reporte insumo SIRECI3 F-9 Reporte de procesos judiciales, donde de la aplicación se exportan a un archivo en formato Excel todos los datos registrados en el Sistema y que en la actualidad exige reportar el ente de control.

Las definiciones y valores de los campos están plenamente homologados con la Contraloría General de la Nación y en la medida que los datos incorporados por las entidades en el Sistema estén correctos y completos el reporte debe ser el exactamente el mismo, salvo para aquellos procesos o acciones que por su naturaleza no se reportan en la aplicación los cuales deben ser completados por cada entidad.

4. En concordancia con el numeral anterior, no reconocer en la información contable los procesos ejecutivos como un pasivo contingente implica el riesgo de hallazgos de naturaleza administrativa y disciplinaria por las diferencias que presentarán el pasivo contingente reportado en el Sistema eKOGUI y el Formato F9 – Relación de Procesos Judiciales del SIRECI, frente a lo reconocido en la información contable.

II. La diferencia de valor del pasivo que pudiere generar una sentencia del proceso ejecutivo no constituye un error contable.

1. Principio de legalidad. El Sistema General de Pensiones es reglado y no le es dable a la administración reconocer derechos o montos que no correspondan a lo establecido en la ley y las convenciones colectivas que aplican para cada entidad en particular, de acuerdo con los lineamientos definidos por el Comité de Conciliación y Defensa Judicial de la entidad. En contraste con lo anterior, el Juez es autónomo, tiene independencia para tomar sus decisiones y, en ocasiones, reconoce conceptos adicionales o valores que, en su labor interpretativa de la ley, considera que no fueron atendidos u honrados por las entidades que le entregaron la función pensional a la UGPP.

Precisamente, esta diferencia de criterios, que resulta normal dentro del modelo del Estado democrático de derecho, origina que la UGPP, en garantía de su derecho al debido proceso, también ejerza el derecho de contradicción frente las pretensiones económicas que promueven en su contra los demandantes en los procesos ejecutivos, y así mismo, lo haga contra los mandamientos de pago que los jueces libran en los casos que disponen preliminarmente (ya que el mandamiento de pago es susceptible de recursos y excepciones) que la Unidad satisfaga unos montos superiores a los que reconoció en los actos administrativos con los cuales le dio cumplimiento a las sentencias declarativas proferidas en su contra.

Por lo tanto, cuando la Unidad ha agotado todos los medios de defensa que le otorga el ordenamiento jurídico, para controvertir ese monto adicional de la deuda, cuyo deber de pago solo se hace definitivo y vinculante hasta el momento en que adquiere firmeza la sentencia del proceso ejecutivo, se expide

un nuevo acto administrativo de cumplimiento (esta vez) de la sentencia del proceso ejecutivo, a través del cual se liquidan dichos valores adicionales, y en consecuencia, se convierte en cierto este pasivo adicional, que venía teniendo el carácter de contingente por: i) originarse en las pretensiones de la demanda ejecutiva instaurada por el ciudadano; ii) no existir una sentencia ejecutiva en firme y con poder vinculante que obligara a la entidad a hacer dichas erogaciones adicionales.

De suerte que, estando demostrada la incertidumbre en torno a la obligatoriedad de pagar estos montos adicionales, al menos hasta el momento en que adquiere firmeza la sentencia del proceso ejecutivo, consideramos que en tales eventos, no se presenta un fallo o equivocación de la UGPP al utilizar la información disponible, el cual tipifique un error contable, sino, que se trata de una situación perfectamente posible, en virtud de la cual los eventuales montos adicionales que se adeuden, se tornan discutibles para las partes del proceso ejecutivo, y dicha controversia sólo resulta zanjada con carácter definitivo, cuando la autoridad judicial resuelve todos los reparos planteados por el deudor, mediante la correspondiente sentencia que ordena seguir adelante con la ejecución.

2. Así las cosas, en la medida que los procesos ejecutivos calificados con riesgo de pérdida probable se deben reconocer como una Provisión, por las razones antes expuestas, cuando el acto administrativo de determinación del pasivo real establezca un mayor valor a pagar como consecuencia de la sentencia del proceso ejecutivo, lo procedente es reconocer el pasivo real extinguiendo la provisión y, a contrario sensu, en el evento de reconocer como corrección de errores estos valores adicionales, la materialidad de los mismos dará origen a dictámenes negativos en la información contable, puesto que, al 30 de noviembre de 2021, el valor provisionado de los procesos ejecutivos alcanza la suma de \$306.000.000.000, cifra que obligaría a la reexpresión de estados financieros desde los saldos iniciales del Marco normativo para entidades de gobierno.

Atendiendo las consideraciones anteriores, me permito solicitar que a los procesos ejecutivos se les dé el mismo tratamiento contable de los procesos declarativos, reiterando que se reconoce el pasivo real con el acto administrativo que cumplen la providencias judiciales dentro del proceso ejecutivo, el cual está soportado en la liquidación del crédito en firme y que los mayores valores que genere dicho proceso ejecutivo, constituyan un mayor valor del pasivo real sustentado en la provisión creada o la generación de un gasto, como está previsto en el procedimiento contable de procesos judiciales, dado que los nuevos valores que establece el acto administrativo no se derivan de un error al utilizar información fiable que estaba disponible en el momento de elaboración de los estados financieros”.

CONSIDERACIONES

El numeral 1 del artículo 297 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, establece:

“Artículo 297. Título ejecutivo. Para los efectos de este Código, constituyen título ejecutivo:

1. Las sentencias debidamente ejecutoriadas proferidas por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, mediante las cuales se condene a una entidad pública al pago de sumas dinerarias”.
(Subraya fuera de texto)

Los literales a, b, i y j del artículo 4° de la Ley 298 de 1996, “Por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia”, señalan:

“ARTÍCULO 4o. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público;

b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública;

(...)

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa”.

La Corte Constitucional, mediante sentencia C-454 de 12 de junio de 2002, Magistrado Ponente Alfredo Beltrán Sierra, se pronunció acerca de la finalidad del proceso ejecutivo, en los siguientes términos:

“4.1. El proceso ejecutivo en general tiene por finalidad obtener la plena satisfacción de una prestación u obligación a favor del demandante y a cargo del demandado; se trata, como lo han definido los doctrinantes de una pretensión cierta pero insatisfecha, que se caracteriza porque no se agota sino con el pago total de la obligación”. (Subrayado fuera de texto).

La Sección Primera del Consejo de Estado en Auto del 12 de julio de 2018, Consejera Ponente María Elizabeth García González, advierte que:

“(…) el proceso ejecutivo es un instituto jurídico procesal idóneo para garantizar el ejercicio libre y eficaz de los derechos respecto de los cuales no hay duda que le pertenecen a una persona, incluso mediante el uso de la facultad coercitiva de la rama jurisdiccional del poder público.

En otras palabras, el proceso ejecutivo es una herramienta por medio de la cual el ordenamiento jurídico le brinda a los asociados la posibilidad de hacer efectivo el derecho material o sustancial del que son titulares, como una manifestación del compromiso del Estado colombiano en la consecución de sus fines esenciales”. (Subrayado fuera de texto).

La Sección Tercera, Subsección C, de la misma Corporación en sentencia con radicado No. 62946 del 28 de octubre de 2019, Consejero Ponente Jaime Enrique Rodríguez Navas, presenta que:

“<<El proceso ejecutivo derivado de un acto administrativo emanado de una autoridad pública, comparte con la acción ejecutiva propiamente dicha los elementos para su procedencia, entre los cuales el principal es la existencia de un título ejecutivo o documento base de ejecución, como instrumento para hacer efectiva una obligación clara, expresa y exigible sobre cuya existencia no cabe duda>>.

(...)

2.5.- Así mismo, esta Sección ha precisado que el o los documentos que den cuenta de la existencia de una obligación deben ser auténticos y emanar del deudor o de su causante. La obligación contenida debe ser: (i) expresa, por lo que “[...] deben constar, en forma nítida, en primer término, el crédito del ejecutante y, en segundo término, la deuda del ejecutado; tienen que estar expresamente declaradas estas dos situaciones sin que, para ello, sea necesario acudir a lucubraciones o suposiciones”; (ii) clara, es decir, “cuando aparece fácilmente determinada en el título; debe ser fácilmente inteligible y entenderse en un solo sentido” y, cuando se trate de obligaciones dinerarias, estas deben “ser líquidas o liquidables por simple operación aritmética”; y (iii) exigible, “por no estar pendiente de un plazo o condición” .

2.7.- Así lo expuesto, es claro que el título ejecutivo como el medio para hacer efectiva una obligación clara, expresa y exigible, debe acreditarse desde el momento mismo de la radicación de la demanda”. (Subrayado fuera de texto)

Respecto a la regulación contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para 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”.

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:

“2. PASIVOS CONTINGENTES

2.1. Reconocimiento

Los pasivos contingentes no serán objeto de reconocimiento en los estados financieros. Un pasivo contingente corresponde a una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia 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.

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.

3. CUENTAS POR PAGAR

3.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por pagar las obligaciones adquiridas por la entidad con terceros, originadas en el desarrollo de sus actividades y de las cuales se espere, a futuro, la salida de un flujo financiero fijo o determinable a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento.

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

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”.

Adicionalmente, 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 082 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

(...)

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:

(...)

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”.

CONCLUSIONES

El Consejo de Estado y la Corte Constitucional exponen que el proceso ejecutivo es una herramienta que permite a las personas hacer efectivo el derecho material o sustancial del que son titulares, y que para su procedencia debe existir un título ejecutivo que contenga una obligación clara, expresa y exigible. Aunado a lo anterior, dichas Corporaciones señalan que cuando se trate de obligaciones dinerarias tendrán la característica de ser claras cuando puedan ser líquidas o liquidables por la realización de una operación aritmética.

En este sentido, el artículo 297 del CPACA establece los documentos que constituyen título ejecutivo, dentro de los cuales se contemplan las sentencias ejecutoriadas proferidas por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, mediante las cuales se condene a una entidad pública al pago de sumas de dinero.

Ahora bien, la norma de cuentas por pagar establece que se reconocerán como tales 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.

En consecuencia, las condenas contra la UGPP provenientes de sentencias judiciales ejecutoriadas son obligaciones dinerarias cuyo monto es determinable y con la firmeza de dichas sentencias la UGPP adquiere obligaciones originadas en el desarrollo de sus actividades, de las cuales espera la salida de un flujo financiero determinable de efectivo. Por cuanto, con la sentencia condenatoria en firme se cumplen los requisitos para reconocer la obligación como cuenta por pagar.

Así las cosas, es inviable el reconocimiento de un pasivo contingente en el contexto de un proceso ejecutivo, por cuanto como se ha recalado, sólo es posible demandar ejecutivamente las obligaciones que son claras, expresas y exigibles, lo cual implica que no se trata de una obligación posible sino de una obligación ya adquirida por la entidad, que es preciso reiterar, no está sujeta a incertidumbre.

En atención a que se requiere la realización de operaciones aritméticas para determinar el valor de la condena, se deberá reconocer la cuenta por pagar cuando se emita el respectivo acto administrativo por parte de la Subdirección de Determinación de Derechos Pensionales, siendo preciso aclarar que el pasivo no nace del acto administrativo, sino de la sentencia judicial mediante la cual se profiere una condena cuyo valor es determinable.

Por lo anterior, el reconocimiento contable de la cuenta por pagar debe hacerse atendiendo a lo establecido en 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 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.

Es preciso reiterar que los pagos de las sentencias de los procesos declarativos realizados por parte de la UGPP por medio de procesos ejecutivos deben reconocerse contra la respectiva cuenta por

pagar y que la interposición de procesos ejecutivos en contra de la UGPP no da lugar al reconocimiento de contingencias, por cuanto el pasivo debió ser reconocido previamente, atendiendo al principio de devengo.

Por consiguiente, como ya estableció en el concepto anterior, cuando la UGPP por medio de un proceso ejecutivo deba pagar un mayor valor o un valor diferente al previamente reconocido y pagado, no deberá atender a lo establecido en el procedimiento de procesos judiciales, sino que el reconocimiento de la cuenta por pagar por un menor valor o valor diferente al que debió ser determinado corresponde a un error que deberá corregirse 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.

Ahora bien, en caso de que en el marco de un proceso ejecutivo haya incertidumbre sobre el valor de los intereses y las costas judiciales, habrá lugar a reconocer estos valores atendiendo a lo establecido en el procedimiento de procesos judiciales.

En los anteriores términos no hay lugar a modificación del concepto CGN N° 20211100114351 del 31 diciembre 2021.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20221100030681 del 13-05-2022

1.2.29 INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

CONCEPTO No. 20221100000391 DEL 13-01-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Ingresos de transacciones sin contraprestación - Ingresos fiscales Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores - Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Reconocimiento por parte de un ente territorial de la tasa retributiva por la utilización directa e indirecta del recurso hídrico como receptor de vertimientos puntuales, establecida a favor de las Corporaciones Autónomas Regionales

2	MARCO NORMATIVO	Régimen de Contabilidad Pública Precedente
	TEMAS	Deudores Ingresos fiscales Otros pasivos
	SUBTEMAS	Reconocimiento por parte de un ente territorial de la tasa retributiva por la utilización directa e indirecta del recurso hídrico como receptor de vertimientos puntuales, establecida a favor de las Corporaciones Autónomas Regionales

Doctora

DORIS GRICELA GUERRERO RUÍZ

Abogada Gestión Jurídica IV

GIT Vía Gubernativa – División de Gestión Jurídica

Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas 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° 20210010063992 del 26 de noviembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La orientación requerida refiere al tratamiento contable que en el periodo 2016 se le debía dar por parte de un ente territorial (Área Metropolitana) a las cuentas por cobrar correspondientes a la tasa retributiva por la utilización directa e indirecta del recurso hídrico como receptor de vertimientos puntuales, establecida a favor de las Corporaciones Autónomas, teniendo en cuenta que la función de la entidad Territorial- Área

Metropolitana era solo recaudar la tasa retributiva referida, ya que el 100% de los ingresos recaudados y los por cobrar por dicho concepto, se debían transferir en su totalidad a la Corporación Autónoma Regional.

El problema jurídico a resolver, es determinar si las cuentas por cobrar debían afectar y/o reflejarse (Activo) en los Estados Financieros de la entidad Territorial - Área Metropolitana, o si estas se debían registrar o manejar en cuentas de orden.”

CONSIDERACIONES

La Ley 99 de 1993, por la cual se crea el Ministerio del Medio Ambiente, se reordena el Sector Público encargado de la gestión y conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables, se organiza el Sistema Nacional Ambiental, SINA y se dictan otras disposiciones, señala en su artículo número 66:

“ARTÍCULO 66. Competencia de Grandes Centros Urbanos. (Modificado por el art. 13, Decreto 141 de 2011); Los municipios, distritos o áreas metropolitanas cuya población urbana fuere igual o superior a un millón de habitantes (1.000.000) ejercerán dentro del perímetro urbano las mismas funciones atribuidas a las Corporaciones Autónomas Regionales, en lo que fuere aplicable al medio ambiente urbano. Además de las licencias ambientales, concesiones, permisos y autorizaciones que les corresponda otorgar para el ejercicio de actividades o la ejecución de obras dentro del territorio de su jurisdicción, las autoridades municipales, distritales o metropolitanas tendrán la responsabilidad de efectuar el control de vertimientos y emisiones contaminantes, disposición de desechos sólidos y de residuos tóxicos y peligrosos, dictar las medidas de corrección o mitigación de daños ambientales y adelantar proyectos de saneamiento y descontaminación.

Los municipios, distritos o áreas metropolitanas de que trata el presente artículo asumirán ante las Corporaciones Autónomas Regionales la obligación de transferir el 50% del recaudo de las tasas retributivas o compensatorias causadas dentro del perímetro urbano y de servicios, por el vertimiento de afluentes contaminantes conducidos por la red de servicios públicos y arrojados fuera de dicho perímetro, según el grado de materias contaminantes no eliminadas con que se haga el vertimiento.” (Subrayado fuera de texto)

El Decreto 2667 de 2012, por el cual se reglamenta la tasa retributiva por la utilización directa e indirecta del agua como receptor de los vertimientos puntuales, y se toman otras determinaciones, señala lo siguiente:

“CAPÍTULO II

Definiciones

Artículo 4°. Autoridades ambientales competentes. Son las Corporaciones Autónomas Regionales, las Corporaciones para el Desarrollo Sostenible, los Grandes Centros Urbanos a los que se refiere el artículo 66 de la Ley 99 de 1993, los establecimientos públicos ambientales creados en virtud del artículo 13 de la Ley 768 de 2002, y Parques Nacionales Naturales de Colombia, creada por el Decreto-

ley número 3572 de 2011, siempre y cuando corresponda a los usos permitidos en las áreas que integran el Sistema de Parques Nacionales Naturales.

Artículo 5°. Sujeto Activo. Son competentes para cobrar y recaudar la tasa retributiva por vertimientos puntuales al recurso hídrico, las autoridades ambientales señaladas en el artículo 4° del presente decreto.

(...)

Artículo 7°. Tasa retributiva por vertimientos puntuales. Es aquella que cobrará la autoridad ambiental competente a los usuarios por la utilización directa e indirecta del recurso hídrico como receptor de vertimientos puntuales directos o indirectos y sus consecuencias nocivas, originados en actividades antrópicas o propiciadas por el hombre y actividades económicas o de servicios, sean o no lucrativas.

La tasa retributiva por vertimientos puntuales directos o indirectos, se cobrará por la totalidad de la carga contaminante descargada al recurso hídrico. La tasa retributiva se aplicará incluso a la contaminación causada por encima de los límites permisibles sin perjuicio de la imposición de las medidas preventivas y sancionatorias a que haya lugar. El cobro de la tasa no implica bajo ninguna circunstancia la legalización del respectivo vertimiento.

(...)

CAPITULO V

Sobre el monto y recaudo de las tasas retributivas

(...)

Artículo 24. 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." (Subrayado fuera de texto)

La Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“4.3. Corrección de errores

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)

Por otro lado, el Instructivo No. 002 de 2015, señala:

“La entidad determinará, a la fecha de transición, los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, los cuales serán el punto de partida para la aplicación de este. Para las Entidades de Gobierno, la fecha de transición será el 1 de enero de 2017.

(...)

En los siguientes numerales, se describen las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo aplicable a los entes de Gobierno Estas actividades pueden hacer que la entidad incorpore, dé de baja, reclasifique o mida, de una manera distinta, elementos que, a 31 de diciembre de 2016, no se hayan reconocido como activos, pasivos o patrimonio o que habiendo sido reconocidos se hayan medido de una manera distinta." (Subrayado fuera de texto)

Asimismo, en el concepto No CGN N°20172300055231, dirigido a la doctora Ana Ibeth León Suárez de la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca, la CGN señaló:

"1) Registros contables por el reconocimiento y el recaudo del derecho a la tasa retributiva

- En la Secretaria Distrital del Medio Ambiente (SDA) por el reconocimiento del derecho al 50% de la Tasa Retributiva.

En el momento de la liquidación, como beneficiaria del 50% de la tasa retributiva, a la SDA le corresponde debitar la subcuenta 140101-Tasas de la cuenta 1401-NO TRIBUTARIOS y acreditar la subcuenta 411001-Tasas de la cuenta 4110-NOTRIBUTARIOS.

Simultáneamente, por el valor del 50% que le corresponde a la CAR, la SDA deberá registrar en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, e informar a esta entidad para el control respectivo en la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, mientras se produce el recaudo efectivo para reconocer el ingreso, como se indica en el numeral 2 de estas conclusiones.

(...)

- En las Secretarías Distritales de Hacienda (SHD) y de Ambiente (SDA), por el recaudo por concepto de la tasa retributiva y la transferencia del 50% a la CAR.

Teniendo en cuenta que el Distrito Capital organiza su proceso contable mediante contabilidades separadas o independientes para órganos y dependencias, de conformidad con lo señalado en el numeral 11 del procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, los registros son los siguientes:

Con el recaudo, la SHD debita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS por el total recibido y acredita la subcuenta 310503-Distrito de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL por el valor que le corresponde a la SDA, y la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS por el 50% que le pertenece a la CAR.

Para efectos de la entrega de los recursos a la CAR por 50%, la SHD debita la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, la SDA con el recaudo de los recursos por parte de la SDH, registra un débito en la subcuenta 310503-Distrito de la cuenta 3105-Operaciones de enlace y acredita la subcuenta 140101-Tasas de la cuenta 1401-NO TRIBUTARIOS.

2) En la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca (CAR) por el reconocimiento del derecho al 50% de la tasa retributiva y su respectivo recaudo.

De conformidad con la norma que regula esta tasa, el derecho para esta entidad se genera en el momento en que se produce el recaudo efectivo en la Tesorería del Distrito Capital (SDH). En consecuencia, con base en la información suministrada por el Distrito Capital, la CAR registra un débito a la subcuenta 140101-Tasas de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, con crédito a la subcuenta 411001-Tasas, de la cuenta 4110-NOTRIBUTARIOS.

Alternamente, reclasifica de este derecho mediante un débito a la subcuenta 147065-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, con crédito a la subcuenta 140101-Tasas de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y cancela el saldo en las cuentas de orden deudoras.

Simultáneamente reversa las cuentas de orden deudoras.”

Por último, 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 de la CGN, establece:

“3. PORCENTAJE DE LA TASA RETRIBUTIVA O COMPENSATORIA

3.1. Liquidación y recaudo de la tasa retributiva o compensatoria y del porcentaje de dicha tasa a favor de las CAR

Con la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones por concepto de tasa retributiva o compensatoria, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, los municipios, distritos o áreas metropolitanas registrarán el ingreso por el valor total por concepto de la tasa retributiva o compensatoria, para lo cual debitarán la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditarán la subcuenta 411001-Tasas de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Con el recaudo, los municipios, distritos o áreas metropolitanas registrarán un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Adicionalmente, el municipio, distrito o área metropolitana registrará la obligación de transferir el 50% del valor recaudado por concepto de la tasa retributiva o compensatoria a las CAR, para lo cual

debitará la subcuenta 542323-Porcentaje tasa retributiva o compensatoria de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Con base en la información suministrada por los municipios, distritos o áreas metropolitanas, las CAR registrarán el ingreso correspondiente al 50% del valor recaudado de la tasa retributiva o compensatoria mediante un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito a la subcuenta 442825-Porcentaje tasa retributiva o compensatoria de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Con el giro de los recursos, los municipios, distritos o áreas metropolitanas debitarán la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, las CAR debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditarán la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.”

Adicionalmente el artículo 6 de la mencionada Resolución señala: “Vigencia y derogatorias. La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 119 de la Ley 489 de 1998, y deroga la Resolución 553 de 2018 y demás disposiciones que le sean contrarias.”

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Para el año 2016, el Área Metropolitana encargada de realizar el recaudo de la tasa retributiva por la utilización directa e indirecta del recurso hídrico como receptor de vertimientos puntuales debía registrar en su contabilidad, como beneficiaria del 50% de la tasa retributiva, un débito en la subcuenta 140101-Tasas de la cuenta 1401-NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411001-Tasas de la cuenta 4110-NOTRIBUTARIOS y, simultáneamente, llevar el control del 50% que le correspondía a la Corporación Autónoma Regional en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, e informar a esta entidad para el control respectivo en la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, mientras se producía el recaudo efectivo para reconocer el ingreso.

Lo anterior se determinó en cumplimiento del Régimen de Contabilidad Pública precedente, mediante el concepto 2017230005231, dirigido a la doctora Ana Ibeth León Suárez de la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca, el cual estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2017.

En consecuencia, a 1° de enero del 2018, al determinar los saldos iniciales en aplicación del Instructivo No. 002 de 2015, la entidad debió evaluar si estos saldos cumplían con los criterios para ser incorporados como activos, de conformidad con las condiciones establecidas en el Marco normativo para Entidades de Gobierno, caso en el cual debió clasificarlos como cuentas por cobrar debitando la

subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 314503-Cuentas por cobrar de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACION, por cuanto correspondían a activos controlados por la entidad que provenían de un evento pasado y de los cuales se esperaba obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pudiera medirse fiablemente.

Por consiguiente, si durante la determinación de saldos iniciales el Área Metropolitana no efectuó el registro anterior, actualmente se encuentra frente a un error de periodos anteriores, para lo cual procederá a realizar la corrección atendiendo a lo señalado en la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo Entidades de Gobierno, debiendo incorporar a los Estados Financieros los saldos correspondientes a la tasa retributiva objeto de la consulta mediante un débito en la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, y en adelante dar aplicación al procedimiento contable para el registro del porcentaje ambiental, la sobretasa ambiental y el porcentaje de la tasa retributiva o compensatoria, anexo a la Resolución N° 593 de 2018.

Asimismo, para efectos de presentación, cuando la entidad corrija errores considerados materiales, deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error.

Por último, el reconocimiento contable por concepto de la tasa retributiva o compensatoria por parte de las entidades involucradas está desarrollado en el Procedimiento Contable expedido mediante la Resolución 593 del 11 de diciembre de 2018, del cual se encuentran algunos fragmentos transcritos en las consideraciones del presente documento.

CONCEPTO No. 20221100000631 DEL 19-01-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Transferencias Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMAS	Medición inicial Amortización del ingreso diferido por transferencias condicionadas

Doctor
MARIO E. JIMÉNEZ GONZÁLEZ
Contador
Instituto Amazónico de Investigaciones Científicas- SINCHI
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Respetado doctor Jiménez:

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20220020001022 del 11 de enero de 2022, mediante la cual solicita concepto sobre la viabilidad de registrar la amortización de los ingresos diferidos por transferencias condicionadas sobre una base sistemática, a lo largo de los períodos contables, en que el Instituto registre los gastos relacionados con los proyectos de inversión, cuando la entidad beneficiaria de la regalía (Departamento del Amazonas) transfiere recursos de regalías a la entidad ejecutora del proyecto (SINCHI), dado que esta última es la entidad beneficiaria del producto del proyecto.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El inciso primero del párrafo tercero del artículo 37 de la Ley 2056 de 2020 indica que “La entidad designada ejecutora por las entidades u órganos de que tratan los artículos 35 y 36, deberá expedir el acto administrativo que ordena la apertura del proceso de selección o acto administrativo unilateral que decreta el gasto con cargo a los recursos asignados, a más tardar dentro de los seis (6) meses contados a partir de la publicación del acuerdo de aprobación del proyecto de inversión que emita la entidad o instancia, según corresponda, y será la responsable de verificar el cumplimiento de los requisitos legales para el inicio de la ejecución del proyecto de inversión”. (Subrayado fuera de texto)

Además, el inciso segundo de este mismo párrafo establece que “En caso de no cumplirse lo anterior, las entidades u órganos liberarán automáticamente los recursos para la aprobación de nuevos proyectos de inversión”. (Subrayado fuera de texto)

Respecto a la normativa contable, el numeral 1.3.1. Reconocimiento, de la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, que hace parte de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, establece que:

“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”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del sistema general de regalías, expedido mediante Resolución 191 de 2020, incorpora el tratamiento contable del ciclo de las regalías y en el numeral “3. REDISTRIBUCIÓN DE RECURSOS DE REGALÍAS”, define que “La redistribución se presenta cuando i) la entidad beneficiaria de la regalía transfiere recursos de regalías a una entidad ejecutora que a su vez va a ser beneficiaria del producto del proyecto de inversión”.

En este sentido, el numeral 3.1. Redistribución de recursos de regalías para proyectos de inversión, establece que: “Cuando la entidad beneficiaria de la regalía redistribuya recursos de regalías a la entidad ejecutora del proyecto, dado que esta última va a ser la entidad beneficiaria del producto del proyecto, con base en el acto administrativo con el que se apruebe el proyecto de inversión, la entidad beneficiaria de la regalía 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. (...) Por su parte, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de gobierno, debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.”

Además, el citado numeral señala que “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, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y

acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS si el proyecto de inversión es ejecutado por una entidad de gobierno.(...) Por su parte, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de gobierno, debitará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.”

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que no es procedente registrar la amortización de los ingresos diferidos por transferencias condicionadas sobre una base sistemática, a lo largo de los períodos contables, en que el Instituto registre los gastos relacionados con los proyectos de inversión.

Lo anterior, teniendo en cuenta que las transferencias se registran como ingreso, salvo que existan condiciones, caso en el cual se reconoce un pasivo, que se reducirá o cancelará cuando la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

En el caso concreto de las transferencias recibidas del Departamento del Amazonas al SINCHI, el artículo 37 de la Ley 2056 de 2020, establece como condición expedir el acto administrativo que ordena la apertura del proceso de selección o acto administrativo unilateral que decreta el gasto con cargo a los recursos asignados. Por tanto, cuando el SINCHI expida el acto administrativo que ordena la apertura del proceso de selección o que decreta el gasto, está cumpliendo con la condición en su totalidad, por ende, debe cancelar el pasivo y registrar el ingreso por transferencias.

CONCEPTO No. 20221100002761 DEL 10-02-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Ingresos: Ingresos de transacciones sin contraprestación Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías
	SUBTEMAS	Medidas sancionatorias de multas y desaprobación de proyectos de inversión con recursos del Sistema General de Regalías

Doctor
WILLIAM MORA HERRERA
contador
Sistema General de Regalías
Ministerio de Hacienda y Crédito Público
Bogotá

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20220010001722 del 18 de enero de 2022, mediante la cual solicita concepto sobre el registro contable en el Sistema General de Regalías (SGR) de las medidas sancionatorias de multas y desaprobación de proyectos de inversión impuestas mediante actos administrativos emitidos por el Departamento Nacional de Planeación.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 163 de la Ley 2056 de 2020 determina que “Los recursos generados por imposición de multas y sanciones en vigencia de la Ley 1530 de 2012, así como los intereses por mora en el pago de las mismas son de propiedad del Sistema y se distribuirán de conformidad con lo dispuesto en la presente Ley.

Estos recursos deben ser reintegrados a la Cuenta Única del Sistema en las condiciones y plazos que fije la Dirección de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público para ser presupuestados en la siguiente ley de presupuesto del Sistema General de Regalías”. (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el artículo 199 de la citada Ley frente a la transitoriedad de los procedimientos correctivos y sancionatorios, indica que “Los procedimientos correctivos y sancionatorios vigentes al 31 de diciembre de 2020, así como aquellos hechos u omisiones que den lugar a este procedimiento ocurridos con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente Ley y de los cuales se tenga conocimiento a 30 de junio de 2021, se tramitarán hasta su decisión de conformidad con las normas consagradas en el artículo 112 y siguientes de la Ley 1530 de 2012”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el artículo 117 de la Ley 1530 de 2012 establece que: “Son medidas sancionatorias la desaprobación de proyecto con su consecuente devolución de recursos, la imposición de multas, la designación de gestor temporal de asignaciones directas y de los recursos de los Fondos de Ciencia, Tecnología e Innovación, Compensación Regional y de Desarrollo Regional”. (Subrayado fuera de texto)

Además, el inciso primero del artículo 118 de la citada Ley, respecto de la desaprobación del proyecto con su consecuente devolución de recursos, indica que “Procederá siempre que la ejecución del proyecto se imposibilite por no ser viable técnica, jurídica, financiera o ambientalmente”.

Por su parte, el inciso segundo del citado artículo, señala que: “En materia de las asignaciones directas, la entidad territorial, debe reorientar los recursos de proyecto objeto de esta medida a otro u otros proyectos que serán sometidos a consideración del Órgano Colegiado de Administración y Decisión e incorporados nuevamente a su presupuesto”. (Subrayado fuera de texto)

En complemento, el inciso tercero de este mismo artículo, determina que “En materia de los proyectos aprobados por los Fondos, en el evento de haberse efectuado algún o algunos giros, se ordenará el reintegro del giro total o parcial de dichos recursos al cupo correspondiente que ese departamento tenga en ellos”. (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el artículo 119 respecto de las multas determina que “Se impondrán en contra del representante legal de la entidad beneficiaria o ejecutores a favor del Sistema General de Regalías. Dichas multas se impondrán hasta por una suma equivalente a 100 smmlv, en concordancia con el artículo 117 de la presente ley”.

Por su parte, el artículo 2.1.1.2.12. del Decreto 1821 de 2020 que reglamenta el artículo 163 de la Ley 2056 de 2020, dispone que: “Los recursos apropiados en el presupuesto bienal del Sistema General de Regalías, generados por imposición de multas y sanciones a 31 de diciembre de 2020, así como los intereses por mora en el pago de estas, serán distribuidos según los conceptos contemplados en el artículo 22 de la Ley 2056 de 2020. La distribución de estos recursos por asignación, beneficiario y concepto de gasto se realizará con base en su participación en la asignación de los ingresos corrientes contemplados en el presupuesto que se apropien estos recursos.” (Subrayado fuera de texto)

A manera de ejemplo, se cita la Resolución 2437 de 2019 que decide el procedimiento correctivo y sancionatorio, adelantado en contra del municipio de Coveñas (Sucre) y su Representante Legal, en los siguientes términos: “ARTICULO TERCERO. Imponer al señor (...), quien para la época de los hechos ostentaba la calidad de representante legal del municipio de Coveñas (Sucre) periodo 2012-2015, la medida sancionatoria de multa equivalente a sesenta y seis punto cuatro (66,4) SMLMV, la cual debe pagar en la Cuenta Corriente No. 3-0070-0-00724-2 del Banco Agrario de Colombia, denominada SISTEMA GENERAL DE REGALIAS – REINTEGROS, dentro de los diez (10) días siguientes a la firmeza del presente acto administrativo.

ARTICULO QUINTO. Imponer al municipio de Coveñas (Sucre) la medida sancionatoria de desaprobación de proyecto de inversión denominado “CONSTRUCCIÓN DE OBRAS DE PREVENCIÓN Y CONTROL DE LA EROSIÓN COSTERA EN EL CASCO URBANO DE LOS MUNICIPIOS DE COVEÑAS Y

SANTIAGO DE TOLÚ DEPARTAMENTO DE SUCRE - REGIÓN CARIBE” identificado con BPIN 2013000020049, con su consecuente devolución de recursos por valor de CATORCE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y SEIS MILLONES DIECIOCHO MIL DOSCIENTOS SESENTA Y UN PESOS M/CTE. \$14.996.018.261,00, correspondiente al valor total girado para la financiación del proyecto de inversión, en los términos del artículo 118 de la Ley 1530 de 2012”. (Subrayado fuera de texto)

Respecto de la normativa contable, el párrafo 25 del numeral 1.4. de la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece que “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 (...) los pagos obligatorios que efectúan terceros como consecuencia de la infracción a requerimientos legales”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el párrafo 28 del numeral 1.4.1 de la Norma en comento determina que “Las multas y sanciones se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando se presente la decisión de una autoridad competente, como consecuencia de la infracción a requerimientos legales, y contra esta decisión no proceda ningún recurso”. (Subrayado fuera de texto)

A su vez, el párrafo 30 del numeral 1.4.2 de esta misma Norma señala que “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)

Ahora bien, el numeral 2.1. Regalías distribuidas con elementos identificados, del 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, señala que “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”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que los recursos generados por las medidas sancionatorias de multas y desaprobación de proyectos de inversión, en vigencia de la Ley 1530 de 2012, así como los ocurridos con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 2056 de 2020 y de los cuales se tenga conocimiento a 30 de junio de 2021, son de propiedad del SGR, deben ser reintegrados en la Cuenta Única del SGR y se distribuyen según los conceptos contemplados en el artículo 22 de la Ley 2056 de 2020, en la siguiente Ley de Presupuesto.

En este contexto, en aplicación de la Norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el SGR debe reconocer las multas como un derecho y un ingreso cuando se presente la decisión de la autoridad competente y contra esta decisión no

proceda ningún recurso, por el valor liquidado en el acto administrativo. Para lo cual, el SGR debitará la subcuenta 131102-Multas y sanciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditará la subcuenta 411002-Multas y sanciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Por su parte, la medida sancionatoria por la desaprobación de proyectos de inversión con su consecuente devolución de recursos, en vigencia de la Ley 1530 de 2012 y aquellos sobre las cuales se tenga conocimiento a 30 de junio de 2021, se registrará, en el SGR, como un ingreso por recuperaciones, si se advierte que el gasto por transferencias para la ejecución del proyecto de inversión se registró en períodos contables anteriores. Para lo cual, el SGR debitará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480826-Recuperaciones de la cuenta 4808- INGRESOS DIVERSOS.

CONCEPTO No. 20221100003241 DEL 14-02-2022

1	MARCO NORMATIVO	Marco Normativo para Entidades de Gobierno.
	TEMAS	Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los aportes y ejecución del convenio interadministrativo entre el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible (MADS) y el Instituto de Investigaciones Marinas y Costeras “José Benito Vives de Andrés (INVEMAR).

Doctora

ANGY MILENA LORA MONTAÑO

Jefe de Contabilidad

Instituto de Investigaciones Costeras y Marítimas José Benito Vives de Andaréis

INVEMAR

Santa Martha - Magdalena

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20220010002822 del 24 de enero de 2022, mediante la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable de los aportes, gastos por la ejecución y obligaciones tributarias, del convenio interadministrativo suscrito entre el MADS y el INVEMAR.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

De acuerdo con el convenio interadministrativo 815 de 2021, celebrado entre el MADS y el IVEMAR para aunar esfuerzos administrativos, técnicos y financieros con el fin de desarrollar una evaluación ambiental por medio de un crucero de investigación para la declaratoria como área marina protegida como estrategia de restauración de paisaje de la Cordillera Beata en el Caribe colombiano, se establecen, entre otras, las siguientes obligaciones por parte del MADS:

“1. Aportar los recursos financieros para la ejecución de las actividades propias del convenio, de acuerdo con el presupuesto establecido para el efecto, por parte del MADS.

(...)

8. Autorizar los desembolsos según se defina en el convenio a través de la supervisión”. (Subrayado fuera de texto)

Además, el citado convenio interadministrativo señala como parte de las obligaciones para el INVEMAR, las siguientes:

“2. Constituir una fiducia para el recibo y manejo de los recursos girados por el MINISTERIO.
(...)”

15. Reintegrar los aportes del MINISTERIO, sin condicionamiento alguno, que correspondan a gastos no admisibles al objeto del convenio, dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la solicitud de reintegro, se entenderán como gastos no admisibles: a) Pagos a personal cuya dedicación no se encuentre plenamente acreditada b) Adquisición de insumos y materiales que no se encuentren debidamente justificados dentro del POA debidamente aprobado por el Ministerio; c) Personal o insumos que no se encuentren incluidos en el plan de costos inicial que hace parte del estudio previo del presente convenio. d) todos aquellos pagos extralegales que se realicen al personal contratado.

16. Acreditar debidamente ante la supervisión del convenio, con los respectivos soportes, la legalización y justificación de los gastos efectuados con cargo a los aportes del MINISTERIO para cumplir con el objeto del convenio, so pena de efectuar los reintegros correspondientes”. (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, la cláusula decima primera del citado convenio interadministrativo, respecto del reintegro de los recursos, establece que “Si al vencimiento del Convenio no se ejecuta la totalidad de los aportes del MINISTERIO, EL INSTITUTO DE INVESTIGACIONES MARINAS Y COSTERAS “JOSÉ BENITO VIVES DE ANDRÉIS” efectuará el reintegro al MINISTERIO de los recursos que no se ejecutaron, y los rendimientos financieros que se generen de la fiducia se destinarán para asumir la comisión de administración, gastos bancarios por transacciones y los gravámenes a los movimientos financieros que genere el mismo encargo fiduciario, según las instrucciones del Supervisor del Convenio”.

Respecto de la normativa contable, el numeral 1.3. Transferencias de la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, que hace parte de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos de las Entidades de Gobierno, establece que:

“Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.” (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 1.3.1. Reconocimiento, de la citada Norma, establece que:

“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”. (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el Procedimiento Contable para el Registro de los Recursos Entregados En Administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala que “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”.

Además, el numeral 1.1.2. Fiducia de administración y pagos, del citado procedimiento, establece que: “La fiducia de administración y pagos es aquella en la cual se entregan recursos a una sociedad fiduciaria para que, junto con los ingresos que estos generen, se administre y se desarrolle una finalidad específica. Puede tener como finalidades el recaudo de derechos, el pago de obligaciones, o la administración y venta de bienes”.

En complemento, el numeral 1.1.2.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones, del procedimiento en comento, respecto del registro contable, determina que “Cuando los recursos se entreguen al encargo fiduciario para el pago de obligaciones, la entidad debitará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario-Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda (...) de la cuenta de los grupos 13-CUENTAS POR COBRAR o 14-PRÉSTAMOS POR COBRAR cuando se originen en el recaudo de derechos a través del encargo fiduciario, (...)

Con el pago de las obligaciones, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...)

Con base en las condiciones y términos establecidos en el convenio interadministrativo 815 de 2021, así como en la normativa contable que regula el tema, se concluye que los recursos aportados por el MADS para la ejecución del citado convenio son ingresos de transacciones sin contraprestación, sobre los cuales se tienen condiciones sobre su uso específico y el Ministerio tiene la facultad legal de hacer exigible su devolución en caso que no se cumplan tales condiciones (gastos no admisibles) o el reintegro de los recursos no ejecutados al finalizar el convenio.

Por lo anteriormente señalado, el INVEMAR con los aportes del convenio interadministrativo recibidos del MADS debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS. Por su parte, el MADS debitará la

subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1908-ACTIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Con la constitución del encargo fiduciario, el INVEMAR 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, el MADS 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. Adicionalmente, el Tesoro Nacional debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

Con el pago de las obligaciones por la ejecución del convenio, el INVEMAR debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela, incluyendo las cuentas por pagar por las retenciones practicadas y acreditará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Con la legalización y aprobación de los gastos por la ejecución del convenio por parte del MADS, el INVEMAR debitará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Por su parte, el MADS debitará la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1908-ACTIVOS DIFERIDOS.

Con la devolución de recursos por gastos no admisibles o el reintegro por la no ejecución, el IVEMAR debitará la 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. Por su parte, el MADS 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 1908-ACTIVOS DIFERIDOS.

Con el giro de los recursos por gastos no admisibles o el reintegro por la no ejecución, el IVEMAR debitará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, con el recaudo en el Tesoro Nacional, el MADS debitará la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. Además, el Tesoro Nacional debitará la subcuenta que corresponda la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y acreditará la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

CONCEPTO No. 20221100006161 DEL 21-02-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de una donación de un activo intangible. Documentos contables que soportan los hechos económicos.

Señores
 Contraloría Municipal 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 con el N° 20221100000232 el 4 de enero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) cuál es el registro contable que se le debe realizar a una donación de intangible (licencia de uso de una herramienta de gestión documental), en una entidad pública como la contraloría?”

¿Qué registros contables debo realizar y qué soportes contables debo tener para la mencionada donación realizada por una persona natural?” (Sic)

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 modificadas por la Resolución 211 de 2021, en el Capítulo IV. Ingresos, indican lo siguiente:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN**1.1. Criterio general de reconocimiento**

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

(...)

1.3. Transferencias

7. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

1.3.1. Reconocimiento

8. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

9. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

10. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

11. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

12. Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

13. La capacidad de excluir o restringir el acceso de terceros a los beneficios económicos o al potencial de servicio de un activo es un elemento esencial de control que distingue los activos de la entidad de aquellos bienes a los que todas las entidades tienen acceso y de los que se benefician. En los casos en los cuales se requiera un acuerdo de transferencia antes de que los recursos puedan ser transferidos, la entidad receptora de los recursos no los reconocerá como activos hasta el momento en que el acuerdo sea vinculante y esté claro el derecho a la transferencia. Si la entidad no tiene capacidad de reclamar legal o contractualmente los recursos, no los reconocerá como activo.

(...)

18. Los bienes que reciba la entidad de terceros se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando quien transfiere el recurso se obligue, de manera vinculante, a la transferencia”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno incorporado con la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, en la descripción y dinámica de las cuentas 1970-ACTIVOS INTANGIBLES, 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, señala:

1970-ACTIVOS INTANGIBLES: “Representa el valor de los recursos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física, sobre los cuales la entidad tiene el control, espera obtener beneficios económicos futuros o potencial de servicio y puede realizar mediciones fiables. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación”.

2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS: “Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos”.

4428-OTRAS TRANSFERENCIAS: “Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad en transacciones sin contraprestación con terceros, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos recibidos estén destinados a la creación de la entidad se registrarán en la cuenta Capital Fiscal”.

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 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.

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

PREGUNTA 1

De acuerdo con la normativa señalada, se reconocen 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, dentro de los cuales se contemplan las transferencias.

Para el reconocimiento de una transferencia, como es el caso de su consulta, donde se transfiere una licencia de uso, es importante que la entidad determine si esta se encuentra sujeta a alguna estipulación, es decir una condición o una restricción en relación con la aplicación o el uso del activo intangible recibido, como se señala a continuación:

- Si la transferencia no se encuentra sujeta a ningún tipo de estipulación la entidad reconocerá este hecho económico, en el momento en que se den las condiciones de control del activo recibido, mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y un crédito en la subcuenta 442830-Bienes, derechos y recursos en efectivo recibidos del sector privado de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

- Cuando se requiere que la entidad use el activo recibido para una finalidad particular sin que esto implique una devolución al donante se está haciendo referencia a la existencia de una restricción y en este caso la entidad deberá realizar el reconocimiento en el momento en que se den las condiciones de control del activo, mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y un crédito en la subcuenta 442830-Bienes, derechos y recursos en efectivo recibidos del sector privado de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

- Cuando se requiere que la entidad use el activo recibido para una finalidad particular y si esto no ocurre debe devolverlo al donante, la entidad deberá realizar el reconocimiento mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y un crédito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS. Este pasivo se reducirá en la medida en que la entidad cumpla las condiciones asociadas al uso del activo recibido, momento en el cual reconocerá el ingreso 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 442830-Bienes, derechos y recursos en efectivo recibidos del sector privado de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

PREGUNTA 2

Conforme a lo establecido en 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. En efecto, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Según la Norma de proceso contable y sistema documental contable, 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, 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, es la Entidad la que debe definir las políticas y criterios en torno a los documentos soporte idóneos, teniendo en cuenta, además, los requisitos establecidos por autoridades competentes que acrediten la transferencia de la propiedad, ahora en cabeza de la Contraloría, y los lineamientos definidos por la CGN en la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, incorporada al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 525 de 2016 y sus modificaciones.

CONCEPTO No. 20221100008951 DEL 01-03-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Ingresos de transacciones sin contraprestación Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMAS	Reconocimiento contable de recursos entregados en administración y de gastos diferidos por transferencias condicionadas.

Doctora
LUZ AYDÉ CORREA AGUIRRE
Directora de Contabilidad
Secretaría de Hacienda
Departamento 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° 20220010003292, el 26 de enero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“... El departamento de Antioquia para el cumplimiento del plan de Desarrollo “Unidos por la vida 2020-2023” realiza frecuentemente convenios interadministrativos con entidades públicas de diferente orden, es decir, Municipios, entidades descentralizadas, empresas industriales y comerciales, entre otros.

En los diferentes convenios el Departamento aporta o cofinancia recursos, los cuales deben tener un adecuado registro en los estados financieros dando cumplimiento a las directrices impartidas por la Contaduría General de la Nación. Especialmente en lo referente a 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 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”.

(...)

Por todo lo anterior, con el fin de dar cumplimiento a Resolución 533 de 2015 y las diferentes normas establecidas por la Contaduría General de Nación, solicitamos precisar ¿cuáles son las características

que se deben evaluar en un convenio interadministrativo para ser reconocimiento contable como recurso en administración o un gasto diferido por transferencia condicionada?”

CONSIDERACIONES

El artículo 1546 del Código Civil establece:

“ARTÍCULO 1546. <CONDICIÓN RESOLUTORIA TÁCITA>. En los contratos bilaterales va envuelta la condición resolutoria en caso de no cumplirse por uno de los contratantes lo pactado.

Pero en tal caso podrá el otro contratante pedir a su arbitrio, o la resolución o el cumplimiento del contrato con indemnización de perjuicios”.

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

91. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo puede medirse con fiabilidad”.

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 según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“1.3. Transferencias

7. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

1.3.1. Reconocimiento

8. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

9. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

10. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

11. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo". (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución 386 de 2018 y modificado mediante la Resolución 090 de 2020, establece:

“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.

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.

(...)

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". (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye:

Las transferencias corresponden a aquellas erogaciones que realiza una entidad a favor de otra sin que se reciba contraprestación alguna. Cuando se entregan recursos a título de transferencia no

condicionada, la entidad que los entrega: i) no conserva el control de los mismos; ii) no impone condiciones restrictivas para su uso, aunque puede entregarlos con un fin específico; iii) no exige la devolución de los rendimientos financieros de los recursos entregados; y iv) tampoco exige la devolución de los recursos o sus excedentes.

A diferencia de las anteriores, las transferencias condicionadas son aquellas en donde se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, se establece expresamente que dichos recursos deben devolverse a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible tal devolución.

Es preciso señalar que la condición a que hace referencia la normativa contable no corresponde a la condición resolutoria tácita presente en todos los contratos bilaterales en caso de incumplimiento, sino a aquella estipulada expresamente en el instrumento jurídico mediante la cual se establece un uso o destino particular de los recursos y la consecuencia derivada del incumplimiento de este. Ejemplo de la condición a que hace referencia la normativa contable, sería si en un contrato de donación de un lote de terreno se estipulara que se debe construir un bien en dicho lote en determinado periodo de tiempo, y que no hacerlo da lugar a la devolución del lote.

Para este caso, la entidad reconocerá el gasto por transferencia en la medida que se cumpla la condición estipulada y, por ende, se entiende la entrega del recurso. Entre tanto, se reconoce un activo diferido.

Por otro lado, los recursos entregados en administración son aquellos, bajo el control de la entidad, que se entregan a otra con el propósito de que la entidad que los reciba los administre y cumpla con ellos una finalidad específica. La entidad que los entrega no pierde el control de los recursos, por lo cual reconoce un activo.

Estos recursos no se entregan a título de contraprestación, aunque en el instrumento jurídico puede pactarse un porcentaje como tal, y su diferencia con las transferencias es que dichos recursos no ingresan en el patrimonio de la entidad que los recibe por cuanto su control lo sigue ostentando la entidad que los entrega.

Existen diversos indicios para determinar si los recursos se entregan en administración, a continuación citaremos los más importantes, pero no son los únicos, en atención a que en el ordenamiento jurídico pueden haber innumerables convenios y contratos y todos ellos con estipulaciones diversas: i) la entidad que entrega los recursos 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; ii) si la entidad que administra (receptora) no los ejecuta en su totalidad, los excedentes deben devolverse a la entidad que los entregó, lo cual no constituye una condición, sino que obedece a una devolución de recursos no ejecutados a su titular; y iii) si se generan rendimientos financieros, estos tendrán que destinarse al proyecto o deberán ser devueltos a la entidad que entrega los recursos en administración, por cuanto dicha entidad, al ser la que los controla, está disponiendo de los mismos.

En virtud de lo anterior, para efecto de darle un adecuado tratamiento contable a los convenios interadministrativos, al evaluarlos se debe realizar un análisis de sus cláusulas o estipulaciones de forma integral, prestando especial atención a las obligaciones pactadas, el objeto convenido, la asunción de los riesgos, titularidad de los recursos, titularidad de los intereses, si se establece una cláusula resolutoria expresa, o si se pacta la devolución de recursos no ejecutados, entre otras.

Lo anterior teniendo en cuenta que a los instrumentos denominados convenios interadministrativos no sólo se les puede dar el tratamiento contable de recursos entregados en administración o transferencias condicionadas, por cuanto algunos, pese a dicha denominación, corresponden a contratos que implican una contraprestación para quien recibe los recursos, y en ocasiones se estipulan anticipos o pagos anticipados en los mismos.

CONCEPTO No. 20221120009801 DEL 02-03-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Ingresos de transacciones sin contraprestación. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración.
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de convenios interadministrativos entre el Departamento del Meta y la Agencia para la Infraestructura del Meta

Doctora
ADLY MARYORI LOZANO JIMÉNEZ
Profesional Universitario en Contabilidad
U.A.E. Agencia para la Infraestructura del Meta - AIM
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° 20220010003832 el 28 de enero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

Con base en la información financiera de la Agencia para la Infraestructura del Meta, al corte del 30 de septiembre de 2021, la entidad presenta una pérdida en la cuenta contable 3109-Resultados de Ejercicios Anteriores, por valor de -\$3.052.062.271,06 y en la cuenta 3105-Capital Fiscal por valor de -\$747.308.8887,75. En el momento de realizar la convergencia a Normas Internacionales, no se pudo depurar ésta pérdida, debido a que era muy engorroso dicho trabajo y no contábamos con el personal necesario para realizarlo.

Actualmente, la entidad efectuó un proceso de revisión de las cuentas contables y se evidenció errores en los que la entidad incurrió generando una pérdida irreal, los cuales consistían en que en la vigencia 2013 y 2014 el Departamento del Meta realizaba giros para el pago de Contratistas los cuales servían como apoyo a la entidad y para estudios y diseños, valores que fueron reconocidos en dichos años como ingresos, sin haberse generado el gasto en la misma vigencia, razón por la cual en 2015 solo se reconocieron gastos en el estado de resultados generando pérdidas por este tipo de operaciones.

El 25 de febrero de 2022 se realizó mesa de trabajo de forma virtual con la participación del equipo contable y de presupuesto de la Agencia para la Infraestructura del Meta y el equipo de Doctrina y

Capacitación de la CGN, en la cual la entidad precisó las siguientes situaciones relacionadas con los convenios interadministrativos entre el Departamento del Meta y la U.A.E Agencia para la Infraestructura del Meta (AIM):

La U.A.E Agencia para la Infraestructura del Meta (AIM) sostenía con el Departamento del Meta convenios interadministrativos para el manejo de proyectos de inversión, estos recursos se transferían generalmente para el funcionamiento de la Agencia y también para desarrollar algún proyecto, para lo cual el tratamiento contable que le dio la Agencia es el siguiente:

- a. La AIM en el giro de los recursos, por parte del Departamento, los reconoció en la cuenta 2902-Recursos recibidos en administración, pero el pago efectuado al contratista era reconocido en el gasto, toda vez que el Departamento manifestó que no había entrega de un producto, sino que era un apoyo.
- b. En otras ocasiones, la AIM reconoció la transferencia como un ingreso, pero el pago al contratista se aplicó a la cuenta 2902-Recursos recibidos en administración.
- c. En algunas oportunidades, el Departamento transfirió a la AIM en el año 2014 y ésta a su vez en este año reconoció el monto recibido como un ingreso, pero la ejecución de los gastos quedó en el 2015, o sea en un periodo diferente el ingreso y en otro periodo el gasto.

Las pérdidas que se han generado por los registros anteriores se encuentran reconocidas en la cuenta 3109-Resultados de ejercicios anteriores, la cual presenta un saldo negativo de -\$3,000 millones.

Adicionalmente, la AIM menciona que ha cometido un error al trasladar las pérdidas de ejercicios anteriores y afectar la cuenta 3105-Capital fiscal ya que está con saldo negativo.

La AIM, además señala que, en cuanto a las operaciones recíprocas con la Gobernación del Meta, estas se encuentran conciliadas.

Con lo expuesto anteriormente, la AIM solicita se le indique, como debe corregir estos registros que han realizado en forma errónea.

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, indica:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se

deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

(...)

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos". (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, establecen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS

2. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

2.1. 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 y bienes expropiados.

1.3.1. Reconocimiento

Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora 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.

Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

La capacidad de excluir o restringir el acceso de terceros a los beneficios económicos o al potencial de servicio de un activo es un elemento esencial de control que distingue los activos de la entidad de aquellos bienes a los que todas las entidades tienen acceso y de los que se benefician. En los casos en los cuales se requiera un acuerdo de transferencia antes de que los recursos puedan ser transferidos, la entidad receptora 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.

En consecuencia, solo se reconocerá el activo, y el ingreso o pasivo correspondiente, cuando exista un derecho exigible por ley o por acuerdo contractual vinculante y cuando la entidad evalúe que es probable que la entrada de recursos ocurra.

Las transferencias en efectivo entre entidades de gobierno se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación, salvo que esta esté sujeta a condiciones, caso en el cual se reconocerá un pasivo.

(...)

CAPITULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

5. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad, para uno o más periodos anteriores, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros. Se incluyen, entre otros, los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos y los fraudes.

22. Los errores del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

23. La entidad corregirá los errores de periodos anteriores, sean materiales o no, en el periodo en el que se descubra el error, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por este. En consecuencia, el efecto de la corrección de un error de periodos anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

24. En caso de errores de periodos anteriores que sean materiales, para efectos de presentación, la entidad reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. Si el error ocurrió con antelación al periodo más antiguo para el que se presente información, se reexpresarán los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para el periodo más antiguo para el que se presente información, de forma que los estados financieros se presenten como si los errores no se hubieran cometido nunca.

25. Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado al principio del periodo más antiguo para el que se presente información, la entidad reexpresará la información desde la fecha en la cual dicha reexpresión sea practicable, o de forma prospectiva si no es practicable hacer la reexpresión.

26. En caso de errores de periodos anteriores que sean inmateriales no se requerirá su reexpresión retroactiva.

27. De acuerdo con la Norma de presentación de estados financieros, cuando la entidad corrija errores materiales de periodos anteriores, presentará los efectos en el estado de cambios en el patrimonio del periodo.” (Subrayado fuera de texto)

El 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:

“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. (...)

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:

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece los principios de Devengo y Esencia sobre forma. Según el principio de Devengo, los hechos económicos se reconocen en el momento en que surgen los derechos y obligaciones, o cuando inciden en los resultados del periodo contable. Respecto al principio de Esencia sobre forma, los hechos económicos se reconocen 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 tener en cuenta, entre otros aspectos, el objeto contractual, el rol que cumple cada parte, y el título al cual se entregan y reciben 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.

Por lo anterior, para la corrección de los errores indicados en la consulta, le corresponde a la AIM: i) analizar los contratos o convenios, ii) identificar la esencia económica a fin de establecer la forma correcta de su reconocimiento contable, iii) determinar cuál fue el registro contable aplicado, iv) identificar los errores y v) corregir los errores.

Ahora bien, de acuerdo con los antecedentes y la mesa de trabajo realizada, se precisa lo siguiente:

1) Los saldos de convenios de 2013 y 2014 que ya se encuentren liquidados deben ser corregidos afectando la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

2) Sobre los convenios vigentes, la AIM debe identificar a qué título fueron recibidos los recursos y reconocerlos contablemente de acuerdo con las normas y procedimientos establecidos aplicables, teniendo en cuenta lo siguiente:

a) Ingresos por Transferencias

Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, los cuales son recursos monetarios o no monetarios que recibe la entidad sin entregar nada a cambio o

entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Dichos ingresos pueden estar sujetos o no a condiciones. 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 deben devolver a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución.

La entidad que recibe transferencias no sujetas a condiciones 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. Por su parte, la entidad que efectúa la transferencia 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.

Con la recepción de los recursos, la entidad beneficiaria de la transferencia 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, la entidad que efectúa la transferencia 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.

Ahora bien, si en la transferencia de los recursos se han impuesto condiciones frente a su uso o destinación, que de no cumplirse implicarían su devolución, la entidad beneficiaria de la transferencia 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, hasta que se cumplan las condiciones para su reconocimiento como ingreso. Por su parte, la entidad que efectúa la transferencia debitará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando se cumplan las condiciones, la entidad que recibe la transferencia disminuirá la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y reconocerá el ingreso que corresponda. Por su parte, la entidad que efectúa la transferencia reconocerá el gasto en la subcuenta 542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y disminuirá la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Con la ejecución de los recursos, la entidad que recibe la transferencia reconocerá los activos o gastos y los pasivos a que haya lugar.

b) Recursos entregados en administración.

Cuando los recursos se entreguen para que la entidad que los recibe cumpla con ellos una finalidad específica y los mismos continúan bajo el control de la entidad que los entrega, el tratamiento contable corresponde a recursos entregados y recibidos en administración. En consecuencia, se debe aplicar 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.

La entidad que entrega los recursos en administración debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, la entidad que recibe los recursos en administración 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 la entidad que recibe los recursos en administración informe a la entidad que los entrega en administración sobre la gestión realizada con los mismos, esta última reconocerá los activos o gastos y disminuirá la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, la entidad que recibe los recursos en administración debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 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 entidad, también debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

En relación con las operaciones recíprocas, es importante revisar los saldos con la Gobernación del Meta, toda vez que, aun cuando se encuentran conciliados, se han identificado errores.

De otra parte, teniendo en cuenta que la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL “Representa el valor de los recursos asignados para la creación de las entidades de gobierno, así como las variaciones que este tenga producto de la combinación o traslado de operaciones o de los excedentes financieros distribuidos a la entidad”, las pérdidas de ejercicios anteriores trasladadas a esta cuenta deben reclasificarse nuevamente a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Si producto de la revisión de aplicación de las normas y de los procedimientos contables a los convenios suscritos por la Agencia para la Infraestructura del Meta se descubren errores, la Agencia deberá aplicar 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. Al respecto, es importante precisar que, tratándose de errores materiales, la reexpresión de los estados financieros es para efectos de presentación sin que ello implique hacer registros en los libros de contabilidad.

CONCEPTO No. 20221100010631 DEL 04-03-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de un contrato de interventoría sin situación de fondos.

Doctora
MARÍA DEL SOCORRO MARTÍNEZ PINTO
Profesional especializado – Contabilidad
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 No. 20220010002162 el 20 de enero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Dirección Administrativa y Financiera, área de Contabilidad, de la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca, de manera atenta se permite reiterar la solicitud enviada mediante Oficio 20212063305 de fecha agosto 20 de 2021:

Agradecemos se emita un concepto sobre la forma adecuada de registrar un contrato sin situación de fondos, de acuerdo con el siguiente contexto:

La Corporación suscribió el contrato 1646-2016 para la construcción de la PTAR Ubaté, el cual depende del convenio marco 1097-2013 suscrito entre la CAR, Empresas públicas de Cundinamarca y Algunos Municipios de la cuenca del Rio Suarez, soportado además por el acuerdo CAR 007 de 2016.

El contrato 1646-2016 suscrito por la CAR con la firma Consorcio Interptar Ubaté, es un contrato de interventoría sin situación de fondos, pero el aporte efectuado por Empresas públicas de Cundinamarca se incorporó en el presupuesto de la CAR”.

CONSIDERACIONES

El Convenio Marco Interinstitucional de Cooperación Técnica y Financiera No. 1097 del 8 de noviembre de 2013, suscrito entre la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca – CAR, Empresas Públicas de Cundinamarca S.A E.S.P. y los Municipios de la Cuenca del Rio Alto Suarez en el Departamento de Cundinamarca, entre sus cláusulas señala:

“CLÁUSULA PRIMERA. OBJETO: Aunar esfuerzos financieros, administrativos y técnicos entre LA CORPORACIÓN AUTÓNOMA REGIONAL DE CUNDINAMARCA–CAR, EMPRESAS PUBLICAS DE CUNDINAMARCA S.A. E.S.P Y LOS MUNICIPIOS DE TAUSA, SUTATAUSA, UBATE, CARMEN DE CARUPA, FÚQUENE, SUSÁ, GUACHETA, SIMIJACA, LENGUAZQUE, CUCUNUBA, PARA ADELANTAR ACCIONES CONJUNTAS EN EL ORDENAMIENTO Y MANEJO DEL RECURSO HIDRICO DE LA CUENCA DEL RIO UBATE-SUAREZ. (...) CLÁUSULA TERCERA: OBLIGACIONES DE LA CORPORACIÓN: LA CORPORACION se obliga a desarrollar las siguientes actividades: a). Gestionar ante FINDETER, el empréstito ya autorizado por Acuerdo 007 de 2013, haciendo la pignoración de rentas para el debido cumplimiento del crédito y realizar su correspondiente incorporación al presupuesto de la Entidad, en las vigencias 2014 y/o 2015 conforme al presente convenio. (...) c). Ejecutar las obras civiles requeridas en cada proyecto municipal, acorde con el estimativo de recursos determinados en el Anexo 1 del Acuerdo CAR No 007 del 19 de Marzo de 2013, asumiendo hasta el 90% del valor total de cada proyecto municipal y acordados para el desarrollo del presente convenio, en los términos que se mencionan más adelante. (...) CLÁUSULA CUARTA. OBLIGACIONES DE EMPRESA PUBLICAS DE CUNDINAMARCA S.A. E.S.P: LA EMPRESA se obliga a desarrollar las siguientes actividades: (...) g) Poner a disposición del Convenio Marco, los recursos económicos, financieros y humanos, y la infraestructura, la información, conocimiento y diligencia necesarias, para alcanzar los objetivos propuestos en el alcance del convenio marco interinstitucional. (...) j) Aportar con cargo al PAP-PDA de Cundinamarca, recursos equivalentes al diez por ciento (10%) del valor de cada Proyecto Municipal. (...) CLAUSULA NOVENA.- APORTES AL CONVENIO Y EJECUTORES: Por tratarse de un Convenio Marco, las partes no comprometen recursos presupuestales actuales y la ejecución de las acciones aquí previstas, se hará por las partes, en el marco de sus competencias y disponibilidades”. (Subrayado fuera de texto)

El Acuerdo No. 007 de 2016 de la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca – CAR, “Por medio del cual se modifica el presupuesto de ingresos y gastos de funcionamiento, servicio de la deuda e inversión, para la vigencia fiscal comprendida desde el 1° de Enero y hasta el 31 de Diciembre de 2016”, indica en su contenido:

“CONSIDERANDO:

(...)

Que la Dirección Operativa y de Infraestructura mediante el memorando SIDCAR DOI 20163107026 del 03 de marzo de 2016, solicita incorporar al presupuesto de gastos de inversión de la actual vigencia la suma de (...), que representan los recursos a aportar por las Empresas Públicas de Cundinamarca, en virtud del Convenio No. 1097 de 2013; es de anotar que dichos recursos no se encuentran disponibles en la Tesorería de la CAR, pero con fundamento en lo previsto en los apartes pertinentes del convenio y en el artículo 23 del Estatuto Presupuestal de la CAR, es procedente su adición al presupuesto CAR de la vigencia en curso, para la ejecución del proyecto municipal “Construcción de la Planta de Tratamiento de Aguas Residuales del casco urbano del municipio de Ubaté Departamento de Cundinamarca”, Copia del memorando constituye parte integrante del presente Acuerdo como su Anexo No. 2.

(...) por su parte la entidad Empresas Públicas de Cundinamarca S.A. ESP aporta el diez por ciento (10%) del valor de cada proyecto municipal con cargo al PAP-PDA de Cundinamarca, es importante

poner de presente que el aporte de la empresa obrará respecto a la Corporación bajo el mecanismo conocido como “sin situación de fondos”.

(...)

Que el inciso segundo del párrafo del artículo 23 del Estatuto Presupuestal de la CAR, determina: “También se podrán adicionar los recursos provenientes de convenios interadministrativos cuando no estén incorporados en el presupuesto inicial. Para adicionarlos, estos convenios deben estar perfeccionados, sobre lo cual se requerirá de la certificación expedida por el Secretario General donde conste que está debidamente perfeccionado el convenio que va a generar recursos que no estén incorporados en el presupuesto inicial y deban ser objeto de adición”, disponiéndose a la fecha del documento concerniente expedido por la Secretaria General de la Corporación, que forma parte integrante del presente Acuerdo como su Anexo No. 3, razón por la cual los recursos a proveer por parte de las Empresas públicas de Cundinamarca S.A. ESP son susceptibles de adición en su totalidad al presupuesto de la CAR para la presente vigencia”. (Subrayado fuera de texto)

El contrato No. 1646 de 2016, suscrito entre la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca – CAR y el Consorcio Interptar Ubaté, señala en sus cláusulas:

“CLÁUSULA PRIMERA: OBJETO DEL CONTRATO: INTERVENTORA TÉCNICA, ADMINISTRATIVA, FINANCIERA Y AMBIENTAL PARA LA EJECUCIÓN DE OBRAS DE “CONSTRUCCIÓN DE LA PLANTA DE TRATAMIENTO DE AGUAS RESIDUALES DEL CASCO URBANO DEL MUNICIPIO DE UBATÉ - DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA, (...) CLÁUSULA SEGUNDA: OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA: EL CONTRATISTA se obliga para con la CAR a: (...) 5. Prestar el servicio, de conformidad con los requerimientos que le efectúe la Corporación y de acuerdo con la propuesta presentada, acatando las instrucciones que durante el desarrollo del Contrato imparta el Supervisor designado por la Corporación. (...) 14. Presentar informes mensuales del desarrollo de los contratos tanto de Obra como de Interventoría y otros que la Supervisión le exija en relación con aspectos concernientes al buen desarrollo del contrato. (...) CLÁUSULA TERCERA.- OBLIGACIONES DE LA CORPORACIÓN: La C.A.R se obliga a: (...) 4. Realizar oportunamente los pagos, establecidos en el contrato, teniendo en cuenta la forma de pago establecida. (...) CLÁUSULA DECIMA PRIMERA.- FORMA DE PAGO La Corporación cancelará el valor del contrato resultante del proceso de selección en moneda legal colombiana, de la siguiente manera: 1. PRIMER PAGO: Se pagará al contratista el valor de la FASE UNO - REVISIÓN Y AJUSTE DE DISEÑOS (INGENIERIA DE DETALLE), una vez la Interventoría reciba a satisfacción los productos de la FASE UNO entregados por parte del contratista de obra, y previa aprobación de la supervisión CAR del informe técnico especializado de cada uno de los profesionales del personal de interventoría, y el análisis de los productos desde los aspectos técnico, administrativo, jurídico, ambiental y financiero, atendiendo los términos previstos en el anexo técnico, con cargo a los recursos aportados por EMPRESAS PÚBLICAS DE CUNDINAMARCA - EPC. 2. PAGOS PARCIALES: Posteriormente y tras iniciar las actividades de la FASE DOS - CONSTRUCCION DE OBRA, se pagará al contratista mediante actas parciales de acuerdo al avance (porcentaje) de ejecución del contrato al cual se ejerce la interventoría, hasta completar el noventa y cinco por ciento (95%) del valor del contrato, previa aprobación de la Supervisión del informe de Interventoría, (...) El último avance se cancelará una vez la Interventoría reciba a satisfacción la FASE TRES - PUESTA EN MARCHA Y OPERACIÓN ASISTIDA por parte del contratista de obra, previa aprobación de la supervisión CAR. 3.

UN ÚLTIMO PAGO: Correspondiente al cinco por ciento (5%) restante, al perfeccionamiento del acta de terminación y de liquidación del contrato, con recibo a satisfacción del informe final entregado por el interventor donde se especifique el recibo a satisfacción de los productos finales del contrato de obra y la liquidación del mismo, con cargo a los recursos aportados por la CORPORACIÓN AUTÓNOMA REGIONAL DE CUNDINAMARCA — CAR (...)". (Subrayado fuera de texto)

En cuanto 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. 211 de 2021, 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 contable".

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. 211 de 2021, en el Capítulo IV. Ingresos, señalan:

"2. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

(...)

1.3. Transferencias

7. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

(...)

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.

(...)

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”. (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

El presupuesto de ingresos y la ejecución del presupuesto de gastos se realizan 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 el tratamiento contable de los recursos que se reciben de parte de Empresas Públicas de Cundinamarca S.A. ESP y que serán empleados para los pagos asociados al Contrato No. 1646 de 2016, la CAR teniendo en cuenta el principio de Devengo del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, podrá reconocer en su contabilidad los recursos cuando exista el derecho exigible a través de acto administrativo o documento relacionado del acuerdo contractual vinculante firmado entre las partes y, de igual forma, que sea probable que la entrada de estos recursos ocurra.

Cuando se den estas circunstancias, la CAR reconocerá el derecho debitando la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y acreditando la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Con el giro de 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.

La CAR, en la medida en que el consorcio realice las actividades pactadas dentro de la interventoría y haga entrega de los informes correspondientes a las mismas, registrará un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda de la clase 5-GASTOS con crédito a la subcuenta 240101-Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

De otra parte, frente al Oficio 20212063305 de fecha agosto 20 de 2021 que es mencionado en su consulta, me permito indicarle que una vez revisado el sistema ORFEO, en el cual se incorporan todas las consultas que ingresan a la entidad, no se encontró ningún radicado a nombre de la CAR o del suyo propio en el cual estuviera contenido el oficio, razón por la cual no se había emitido una respuesta a su consulta con anterioridad.

CONCEPTO No. 20221100012041 DEL 08-03-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos para la gratuidad educativa, que son girados por el Ministerio de Educación Nacional directamente a los Fondos de Servicios Educativos.

Señores
BARRAZA & TRUYOL CONSULTORES S.A.S.
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° 20220010001922 el 19 de enero de 2022, donde se solicita revisión al punto uno del concepto emitido por este despacho con el radicado N° 20211100114311 el 31 de diciembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En su consulta radicada con el N° 20211100064152 el 29 de noviembre de 2021, se señala:

“1. La consulta inicial radica en, como debe ser, la afectación contable que debe realizar la Alcaldía por efecto del giro sin situación de fondos de los recursos de gratuidad, a la Institución educativa, siendo que las entidades no certificadas en educación, no agregan información contable de los colegios, en ese orden de ideas, será procedente el registro como Gasto Público Social, como Transferencia o como subvención, entendiéndose que quienes agregan la información contable de los colegios Públicos, son la Secretaria de Educación departamental.

2. Asociado a la pregunta anterior, cuál sería la dinámica contable que deben aplicar las entidades territoriales certificadas en educación, para controlar y conciliar operaciones y reglas de eliminación al momento de agregar la contabilidad de las instituciones educativas en el reporte CGN al CHIP, por efecto del gasto generado desde la entidad territorial en el giro y el ingreso reconocido por la institución educativa en el recaudo.

(...)”.

En conversación telefónica, el señor José David Barraza Palma manifiesta que los recursos del Sistema General de Participación para educación se distribuyen en tres componentes: matrícula oficial, gratuidad educativa y educación. Con respecto a la gratuidad educativa, la asignación de los recursos la hace el Ministerio de Educación Nacional a los municipios, con independencia de que estén o no

certificados. Lo anterior, se evidencia en la siguiente imagen enviada por el consultante a manera de ejemplo:

Reportes SGP » Ficha SGP por entidad
 Este módulo presenta la distribución de recursos del SGP correspondiente al total distribuido de la última doceava de la vigencia anterior

Seleccione entidad a consultar:

Departamento:	Atlántico	▼	Consultar	
Municipio:	Baranoa	▼		
Vigencia:	2021	▼		

Beneficiario: Atlántico - Baranoa
Código Entidad: 08078
Asignación SGP: Última Doceava 2020 + Once Doceavas 2021

Concepto	Ultima Doceava 2020	Once Doceavas 2021	Total
Educación	0	1.741.866.445	1.741.866.445
- Prestación Servicios	0	0	0
- Calidad	0	1.741.866.445	1.741.866.445
----> Calidad (Gratuidad)	0	914.293.597	914.293.597
----> Calidad (Matrícula)	0	827.572.848	827.572.848
Salud	1.412.912.291	15.522.318.512	16.935.230.803
- Régimen Subsidiado	1.361.171.096	14.848.565.196	16.209.736.292
- Salud Pública	51.741.195	673.753.316	725.494.511
- Subsidio a la Oferta	0	0	0
Agua Potable	289.826.694	3.010.736.698	3.300.563.392
Propósito General	431.952.166	3.696.774.541	4.128.726.707
- Libre Destinación	181.419.909	1.552.645.307	1.734.065.216
- Deporte	20.042.580	171.530.339	191.572.919
- Cultura	15.031.935	128.647.754	143.679.689
- Libre Inversión	190.404.516	1.629.538.218	1.819.942.734
- Otros	25.053.226	314.413.922	339.467.148

CONSIDERACIONES

El artículo 8° del capítulo II y el artículo 17 del capítulo IV del título 2° 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 (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:

“CAPITULO II Competencias de las entidades territoriales

(...)

Artículo 8°. Competencias de los municipios no certificados. A los municipios no certificados se les asignarán las siguientes funciones:

8.1. Administrar y distribuir los recursos del Sistema General de Participaciones que se le asignen para el mantenimiento y mejoramiento de la calidad.

(...)

CAPITULO IV Distribución de recursos del sector educativo

(...)

Artículo 17. Transferencia de los recursos. Los recursos de la participación de educación serán transferidos así:

(...)

Los recursos de la participación para educación en los municipios no certificados y los corregimientos departamentales, serán transferidos al respectivo departamento.

Los recursos de calidad serán girados directamente a los municipios y no podrán ser utilizados para gastos de personal de cualquier naturaleza.

(...)”. (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, los artículos 11 y 12 del capítulo 3° de la Ley antes mencionada, expresan:

“CAPITULO III De las instituciones educativas, los rectores y los recursos

(...)

Artículo 11. Fondos de Servicios Educativos. Las instituciones educativas estatales podrán administrar Fondos de Servicios Educativos en los cuales se manejarán los recursos destinados a financiar gastos distintos a los de personal, que faciliten el funcionamiento de la institución.

Artículo 12. Definición de los Fondos de Servicios Educativos. Las entidades estatales que tengan a su cargo establecimientos educativos deben abrir en su contabilidad una cuenta para cada uno de ellos, con el propósito de dar certidumbre a los Consejos Directivos acerca de los ingresos que pueden esperar, y facilitarles que ejerzan, con los rectores o directores, la capacidad de orientar el gasto en la forma que mejor cumpla los propósitos del servicio educativo dentro de las circunstancias propias de cada establecimiento. Esa cuenta se denomina “Fondo de Servicios Educativos”.

Los reglamentos, teniendo en cuenta las diferencias entre los establecimientos urbanos y entre estos y los rurales, dirán qué tipo de ingresos, gastos y bienes pueden manejarse a través de tal cuenta; y en dónde y cómo se mantendrán los bienes que se registren en ella, ciñéndose a la Ley Orgánica del Presupuesto y a esta Ley, en cuanto sean pertinentes.

(...)”. (Subrayados fuera de texto)

Por otro lado, los artículos 2.3.1.6.4.2., 2.3.1.6.4.3., 2.3.1.6.4.6. y 2.3.1.6.4.7. de la sección 4° del capítulo 6° del Decreto 1075 de 2015, “por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Educación”, señalan lo siguiente:

“CAPÍTULO 6 DISTRIBUCIÓN DE LA PARTICIPACIÓN PARA EDUCACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES

(...)

SECCIÓN 4 Gratuidad educativa para los estudiantes de educación preescolar, primaria, secundaria y media de las instituciones educativas estatales

ARTÍCULO 2.3.1.6.4.2. Alcance de la gratuidad educativa. La gratuidad educativa se entiende como la exención del pago de derechos académicos y servicios complementarios. En consecuencia, las instituciones educativas estatales no podrán realizar ningún cobro por derechos académicos o servicios complementarios.

(...)

ARTÍCULO 2.3.1.6.4.3. Financiación. La gratuidad educativa se financiará con los recursos de la participación para educación del Sistema General de Participaciones por concepto de calidad, de que tratan los artículos 16 y 17 de la Ley 715 de 2001.

(...)

ARTÍCULO 2.3.1.6.4.6. Destinatarios del giro directo. En consonancia con el artículo 140 de la Ley 1450 de 2011 o la norma que la modifique o sustituya, los recursos del Sistema General de Participaciones que se destinen a gratuidad educativa serán girados por el Ministerio de Educación Nacional directamente a los Fondos de Servicios Educativos de las instituciones educativas estatales.

(...)

ARTÍCULO 2.3.1.6.4.7. Procedimiento para el giro. Para el giro de los recursos del Sistema General de Participaciones para gratuidad educativa por parte del Ministerio de Educación Nacional a los Fondos de Servicios Educativos de las instituciones educativas estatales, se establece el siguiente procedimiento:

a) Los municipios y distritos, una vez sea aprobado el documento Conpes Social, procederán a realizar los ajustes correspondientes en sus presupuestos para garantizar la aplicación de este gasto. Estos recursos deberán estar incorporados en sus presupuestos "sin situación de fondos".

(...)

d) El Ministerio de Educación Nacional elaborará una resolución que contenga la desagregación de la asignación de recursos por establecimiento educativo, la cual se constituirá en el acto administrativo que soporte el giro de los recursos.

e) Con base en lo anterior el Ministerio de Educación Nacional debe realizar los giros a los Fondos de Servicios Educativos. Una vez el Ministerio haya efectuado la totalidad de los giros, informará a cada municipio para que estos efectúen las operaciones presupuestales pertinentes.

(...)”. (Subrayados fuera de texto)

Respecto a la normativa contable, el numeral 1 del artículo 5° de la Resolución 195 del 2021 “por la

cual se modifica el artículo 5° de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 2° de la Resolución 156 de 2018, en relación con el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública”, indica:

“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”.

El párrafo del artículo 2° de la Resolución 620 del 2015 “por la cual se incorpora el Catálogo General de Cuentas al Marco normativo para entidades de gobierno”, establece:

“Parágrafo. Cuando las entidades sujetas a la Resolución 533 de 2015 organicen el proceso contable a través de unidades o centros de responsabilidad contable, estos aplicarán, integralmente, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución para el registro de sus operaciones y la entidad definirá un procedimiento interno conducente a la eliminación de la totalidad de las operaciones entre dichas unidades o centros de responsabilidad, cuando deba presentar información como una sola entidad”.

La Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación contenida en el capítulo 4° 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, indica lo siguiente:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

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

(...)

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 de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), actualizado según lo dispuesto en la Resolución 217 de 2021, describe las siguientes cuentas así:

4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES: “Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad por concepto de las transferencias recibidas de la Nación, los cuales están orientados a financiar los servicios a su cargo, en aras de a) priorizar el servicio de salud y los servicios de educación preescolar, primaria, secundaria y media; y b) garantizar la prestación de los servicios y la ampliación de cobertura”.

5408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES: “Representa el valor de los recursos transferidos por la Nación a entidades del nivel territorial de conformidad con los porcentajes establecidos en la ley, los cuales están orientados a financiar los servicios a su cargo, en aras de a) priorizar el servicio de salud y los servicios de educación preescolar, primaria, secundaria y media; y b) garantizar la prestación de los servicios y la ampliación de cobertura”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Pregunta 1.

Teniendo en cuenta las disposiciones de la Ley 715 de 2001 y el Decreto 1075 de 2015, así como de la normativa contable que regula el tema, se concluye que los recursos del Sistema General de Participación para la gratuidad educativa, girados por el Ministerio de Educación Nacional directamente a los Fondos de Servicios Educativos, se registran de la siguiente manera:

- Asignación de los recursos mediante resolución emitida por el Ministerio de Educación Nacional

Con la expedición del acto administrativo de reconocimiento de la obligación, el Ministerio de Educación Nacional debitará la subcuenta 540818-Participación para educación de la cuenta 5408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES y acreditará la subcuenta 240318-Sistema General de Participaciones-Participación para educación de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su

parte, la Alcaldía debitará la subcuenta 133704-Sistema General de Participaciones-Participación para educación de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 440818-Participación para educación de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES. En este caso, la operación recíproca de los derechos y obligaciones, así como la operación recíproca de los ingresos y gastos, son entre el Ministerio de Educación Nacional y el municipio de Baranoa.

- Giro de los recursos a los Fondos de Servicios Educativos, con base en resolución emitida por el Ministerio de Educación Nacional

El Ministerio de Educación Nacional debitará la subcuenta 240318-Sistema General de Participaciones-Participación para educación 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 deberá la subcuenta 570508-Funcionamiento de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS registrada por el Tesoro Nacional y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL. A su vez, la Alcaldía debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 133704-Sistema General de Participaciones-Participación para educación de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR. Las operaciones recíprocas de fondos entregados y recibidos son entre el Ministerio de Educación Nacional y el Tesoro Nacional.

Pregunta 2.

De conformidad con el artículo 5° de la Resolución 195 del 2021, las entidades u organismos que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores deben aplicar el Régimen de Contabilidad Pública e integrar a su información la de los patrimonios autónomos que constituyan y la de los fondos sin personería jurídica que le sean asignados.

En este sentido, los Fondos de Servicios Educativos que son cuentas que están incorporadas en la contabilidad del Municipio, no constituyen una entidad contable pública independiente, por lo tanto, no procede una operación recíproca objeto de reporte a la CGN, toda vez que la Alcaldía y los Fondos son la misma entidad contable pública.

Por medio de este pronunciamiento se modifica la respuesta a la pregunta 1 y 2 del concepto CGN N° 20211100114311 del 31 de diciembre de 2021, dirigido a los señores Barraza & Truyol Consultores S.A.S.

CONCEPTO No. 20221100021351 DEL 19-04-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de ingresos por declaraciones de impuesto predial

Señores
MUNICIPIO DE TIERRALTA
Tierralta, Córdoba

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20221100013582 el 15 de marzo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En una auditoría contable y presupuestal realizada, el auditor nos dice que la causación contable del impuesto predial 130507 vs 410507, debe coincidir con el valor presupuestado a recaudar durante el mismo año. Situación que desde nuestro punto de vista no es correcto, porque la norma contable de causación del ingreso según Normas versión 2015.08 "Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes". Para este municipio los demás actos administrativos ...son la facturación que procesa el software, y es sobre el total de predios factibles en la base de datos y esto no se puede limitar a que coincida con lo presupuestado. Por otra parte, lo presupuestado se hace con base en los montos efectivamente recaudados durante el año anterior, para evitar la sobrestimación en presupuesto y por ende problemas financieros. Así las cosas, solicitamos informarnos si es necesario que la causación del ingreso en contabilidad coincida con el valor presupuestado por recaudar del impuesto predial”.

CONSIDERACIONES

En cuanto al Sistema de Contabilidad Presupuestal, el artículo 354 de la Constitución Política de 1991 (CP), le otorga al Contralor General de la República la competencia para regular lo relacionado con la contabilidad presupuestal de la Nación, al señalar que “Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. (...)”. (Subrayado fuera de texto)

Lo anterior fue ratificado por la Corte Constitucional, mediante sentencias C-570 de 1997 y C-557 de 2009, donde confirma la obligación del Contralor General de la República en cuanto a la consolidación del Presupuesto General del Sector Público, incluyendo a los particulares en cuanto manejen o administren fondos públicos. Además, reiteró que también tiene la responsabilidad de uniformar y centralizar la contabilidad, y de establecer la nomenclatura de las cuentas para tal propósito y la forma de presentar la ejecución del presupuesto.

Ahora bien, corresponde al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley. Es así como la Ley 298 de 1996 al referirse a las funciones del Contador General de la Nación determinó:

“ARTÍCULO 4o. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

- a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público;
- b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública;”.

La Contraloría General de la República CGR, en la Resolución Reglamentaria 007 de 2016, “Por la cual se reglamenta la rendición de información para la contabilidad presupuestal y del tesoro, la información presupuestal de los departamentos, distritos, municipios y territorios indígenas; el control y seguimiento al límite del gasto territorial; el régimen presupuestal del Sistema General de Regalías; el registro y refrendación de la deuda pública; la auditoría al balance de hacienda; las estadísticas fiscales del Estado y demás disposiciones sobre la materia”, dispuso lo siguiente:

“ARTÍCULO 8°. INFORMACIÓN PRESUPUESTAL: Es la información sobre la programación y ejecución del presupuesto; la programación comprende en los ingresos y gastos, la programación inicial más modificaciones. La ejecución en los ingresos comprende el reconocimiento y el recaudo, y en los gastos la apropiación, el compromiso, la obligación y el pago. Las reservas presupuestales incluyen el compromiso, la obligación y el pago, y las cuentas por pagar la obligación y el pago.

ARTÍCULO 9° LIBROS DE LA CONTABILIDAD PRESUPUESTAL. Los libros oficiales de la contabilidad presupuestal contienen de manera cronológica los datos de las operaciones y hechos que afectan el proceso presupuestal y se consideran el soporte documental. Los libros oficiales de la contabilidad presupuestal para las entidades de que trata el artículo 2° de esta Resolución son Ingresos, Gastos, Vigencias Futuras, Reservas Presupuestales, Cuentas por Pagar y Legalización del Gasto, y se definen así:

(...)

1. LIBRO DE INGRESOS. En este libro debe registrarse el monto estimado de los recursos a ser recaudados en una vigencia fiscal por la entidad pública, su reconocimiento, el monto de los ingresos recaudados, las devoluciones realizadas, así como las modificaciones efectuadas a los respectivos

registros, por quienes los administran de acuerdo con la Ley, para cada uno de los conceptos detallados en el acto administrativo que desagrega el Presupuesto de Ingresos de la respectiva entidad.” (Subrayados fuera de texto).

En cuanto a la normativa del Régimen de Contabilidad 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 211 de 2021, indica:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PUBLICA

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable”. (Subrayado fuera del texto)

La Norma de 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, modificadas por la Resolución 211 de 2021, señala:

“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.

5. Los anticipos por impuestos y las retenciones en la fuente se reconocerán como pasivo hasta cuando tenga lugar la liquidación del impuesto.

1.2.2. Medición

6. Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes”.

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, razón por la cual conlleva a que una misma transacción u operación tenga tratamientos distintos. Por lo tanto, tanto la contabilidad financiera como la contabilidad presupuestal tienen su propio alcance, pues responden a normativas específicas, pero complementarias y conciliables entre sí. En este sentido, la información 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, situación que la convierte en un instrumento financiero separado de la anterior, y por lo tanto los resultados arrojados no pueden ser iguales entre sí.

Ahora bien, en atención al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Marco Conceptual define el principio contable de Devengo, según el cual los hechos económicos se reconocen cuando surjan los derechos y obligaciones o incidan en los resultados del período.

Adicionalmente, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación establece que los ingresos por impuestos se reconocerán 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; por el valor determinado en dichos actos administrativos.

Bajo el contexto de la norma contable, el municipio de Tierralta debe reconocer el impuesto predial en el momento en que las liquidaciones oficiales queden en firme. En consecuencia, el valor presupuestado de este impuesto difiere del contable y no debe ser tenido en cuenta al momento de reconocer el ingreso en la información financiera del municipio.

CONCEPTO No. 20221100033671 DEL 25-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de ingresos por Fiscalización

Doctora
JENNIFER ANDREA DÍAZ BELTRÁN
Contraloría Municipal de Yumbo
Yumbo, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20221100018632 del 19 de abril de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Contraloría municipal de Yumbo, recibe como ingreso por parte de la Administración central dineros por concepto de cuota de fiscalización y auditaje, la contabilización actual que realizamos es a la cuenta 470508 transferencia de funcionamiento. Sin embargo, nos surge la inquietud si estos dineros deben ser contabilizados a la cuenta 411062 contribuciones, tasas e ingresos no tributarios”.

Adicionalmente, mediante llamada telefónica, la consultante amplía el contexto indicando que la Contraloría Municipal de Yumbo es una entidad descentralizada y los pagos de las cuotas de fiscalización lo reciben de las entidades del Municipio por medio del Sector Central del Municipio.

CONSIDERACIONES

El parágrafo del artículo 2º de la Ley 1416 de 2010, por medio de la cual se fortalece al ejercicio del control fiscal, indica:

“Artículo 2º. Fortalecimiento del Control Fiscal de las Contralorías Municipales y Distritales. (...) Parágrafo. Las entidades descentralizadas del orden distrital o municipal deberán pagar una cuota de fiscalización hasta del punto cuatro por ciento (0.4%), calculado sobre el monto de los ingresos ejecutados por la respectiva entidad en la vigencia anterior, excluidos los recursos de créditos; los ingresos por la venta de activos fijos; y los activos, inversiones y rentas titularizados, así como el producto de los procesos de titularización.

A partir de la vigencia 2011 los gastos de las Contralorías Municipales y Distritales, sumadas las transferencias del nivel central y descentralizado, crecerán porcentualmente en la cifra mayor que

resulte de comparar la inflación causada en el año anterior y la proyectada para el siguiente por el respectivo distrito o municipio. Para estos propósitos, el Secretario de Hacienda distrital o municipal, o quien haga sus veces, establecerá los ajustes que proporcionalmente deberán hacer tanto el nivel central como las entidades descentralizadas en los porcentajes y cuotas de auditoría establecidas en el presente artículo”. (Subrayado fuera de texto)

La Norma de 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, modificadas por la Resolución 211 de 2021, 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. 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 de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 218 de 2021 y sus modificaciones, describe la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, así: “Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones y cuotas de sostenimiento.”.

CONCLUSIONES

Con base en lo anterior y teniendo en cuenta que, por un lado, la Contraloría Municipal de Yumbo es una entidad de carácter técnico, con autonomía administrativa y presupuestal, independiente del Municipio y, por otro lado, con base en el artículo 2º de la Ley 1416 de 2010, las entidades descentralizadas del orden distrital o municipal deberán pagar una cuota de fiscalización para fortalecer el Control Fiscal de las Contralorías Municipales y Distritales; la Contraloría Municipal de Yumbo es la entidad que tiene la facultad legal para exigir su cobro.

Además, en concordancia con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno, la cuota de fiscalización corresponde a ingresos sin contraprestación dado que son los que obtiene la Contraloría Municipal de Yumbo dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

Por lo tanto, la Contraloría de Yumbo registrará el valor liquidado por concepto de cuota de fiscalización mediante un debito en la subcuenta 131128-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411062-Cuota de fiscalización y auditaje de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

CONCEPTO No. 20221100037621 DEL 31-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de estudios previos recibidos como donación

Doctora
SANDRA ISABEL URREGO CRISTANCHO
Alcaldía Municipal de Aguazul
Aguazul, 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° 20220010020902 del 2 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“Agradezco inmensamente su colaboración emitiendo concepto o refiriéndome un concepto en donde se establezca el registro de los estudios y diseños de obras (documento) donados al municipio, pero que es incierta aún la construcción de la obra.

De igual manera, los estudios y diseños se reciben como producto de un contrato de consultoría suscrito por la entidad territorial.

La pregunta es ¿Cuál es el reconocimiento contable de las donaciones por este concepto? ¿ Y cómo se reconoce este tipo de contratos si aún no se conoce si se va o no a desarrollar la obra?”

CONSIDERACIONES

El capítulo IV. Ingresos de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificadas por la Resolución 211 de 2021, 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.

(...)

1.3. Transferencias

7. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

Se reconocen como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba una entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido, dentro de los que se incluyen 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.

En este sentido, con respecto a los estudios y diseños de obras que recibe la entidad en donación, dado que corresponden a un servicio y no a recursos monetarios o no monetarios, no procede realizar su reconocimiento en los estados financieros como ingresos por transferencias.

CONCEPTO No. 20221100038361 DEL 01-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de recursos recibidos de la Gobernación de Sucre y del Ministerio de Cultura para el apoyo de actividades artísticas y culturales.

Doctor
 PEDRO TOMÁS MARTELO
 Gerente
 Fondo Mixto de Promoción de la Cultura y las Artes de Sucre
 Sincelejo, Sucre

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010018592 del 19 de abril de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Fondo Mixto de Promoción de la Cultura y las Artes de Sucre es una entidad sin ánimo de lucro dotada de personalidad jurídica, constituido por aportes públicos y privados; para efectos contables se aplican las políticas, principios y normas sobre Contabilidad Pública y el Catálogo de Cuentas a nivel de documentos fuentes, definidos en el Plan General de Contabilidad Pública PGCP.

El objeto del Fondo Mixto de Promoción de la Cultura y las Artes de Sucre, es promover la creación, la investigación y la difusión de las diferentes manifestaciones del Departamento de Sucre.

Las consultas que le estamos elevando son las siguientes:

1-El Fondo Mixto de Promoción de la Cultura y las Artes de Sucre, recibe transferencias de la Gobernación de Sucre, con destino al apoyo de actividades y eventos culturales, relacionados con el impulso, la formación artística y fortalecimiento de la cultura ciudadana, la creación de público y la convivencia. (Anexamos copia resolución)

2-El Fondo Mixto de Promoción de la Cultura y las Artes de Sucre celebra convenios de Apoyo a Actividades Artísticas y Culturales con el Ministerio de Cultura. (Anexamos copia convenio)

De acuerdo con los enunciados anteriores, les estamos solicitando el favor de brindarnos orientación en lo referente al correcto tratamiento contable que se le debe dar a estas operaciones”.

CONSIDERACIONES

El Convenio de Apoyo a Proyecto Artístico y Cultural número 2492 de 2018, suscrito entre el Fondo Mixto de Promoción de la Cultura y las Artes de Sucre y Ministerio de Cultura, indica en sus cláusulas:

“SEGUNDA.-OBJETO: Apoyar el proyecto denominado: LEER UNA MÁGICA AVENTURA. (...) CUARTA.- FORMA DE PAGO: Un primer pago correspondiente a la transferencia del cincuenta por ciento (50%) del valor del apoyo, una vez legalizado el presente convenio, y el cincuenta por ciento (50%) restante dentro de los quince (15) días siguientes a la finalización del convenio, (...) OCTAVA.- OBLIGACIONES: I.- DE LA ENTIDAD APOYADA: 1) Desarrollar el objeto del Convenio, de acuerdo con el proyecto aprobado, el cual forma parte integral de este convenio (...) 4) Poner a disposición bajo su autonomía y exclusiva responsabilidad la infraestructura física, administrativa, técnica y logística que se requiera para el desarrollo de todas las actividades necesarias con el fin de dar cumplimiento al objeto del convenio. 5) Cancelar los costos inherentes al desarrollo del proyecto y poner a disposición del Ministerio los soportes contables (facturas, recibos, cuentas de cobro, etc.) cuando este así lo solicite (...) 13) En caso de existir saldos no ejecutados y/o rendimientos financieros, estos deberán ser reintegrados a la finalización del convenio a la Dirección del Tesoro Nacional, en la cuenta que el Ministerio de Cultura indique (...) II.- OBLIGACIONES DEL MINISTERIO.- El Ministerio se compromete a: 1) Cancelar el valor del presente convenio. 2) Ejercer la supervisión de ejecución a través del supervisor designado”.

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, modificadas por la Resolución No. 211 de 2021, en el capítulo IV. Ingresos, 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. 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 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.

(...)

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, 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". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, en el reconocimiento de los recursos que son recibidos de parte del Ministerio de Cultura, el Fondo deberá dar el tratamiento correspondiente a un ingreso sin contraprestación por concepto de transferencias, por cuanto no entregará ninguna contraprestación por estos recursos, sino que los empleará para desarrollar funciones y actividades propias, para lo cual efectuará el registro debitando la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Con el giro de los recursos por parte del Ministerio, el Fondo 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, para el caso de los recursos que se reciben de la Gobernación de Sucre, el Fondo deberá evaluar si estos corresponden a transferencias condicionadas o no condicionadas, de acuerdo con las condiciones que se encuentren estipuladas frente a la recepción de los recursos, para ello el Fondo tendrá en cuenta que existe una transferencia no condicionada cuando la entidad que los entrega: i) no conserva el control de los mismos; ii) no impone condiciones restrictivas para su uso, aunque puede entregarlos con un fin específico; iii) no exige la devolución de los rendimientos financieros de los recursos entregados; y iv) tampoco exige la devolución de los recursos o sus excedentes.

A diferencia de las anteriores, las transferencias condicionadas son aquellas en donde se requiere que el Fondo como entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, se establece expresamente que dichos recursos deben devolverse a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible tal devolución.

Si posterior a la evaluación, el Fondo define que las estipulaciones no implican condiciones sobre los recursos recibidos, entonces estará frente a una transferencia no condicionada y los reconocerá debitando la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Al efectuarse el giro de los recursos, el Fondo 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, si como resultado de la evaluación el Fondo concluye que hay condiciones sobre los recursos, entonces dará el tratamiento correspondiente a una transferencia condicionada. Por lo tanto, cuando surja el derecho frente a estos recursos, el Fondo lo reconocerá debitando la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Con la recepción de los recursos, el Fondo 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. En la medida en que el Fondo cumpla con las condiciones pactadas, amortizará el valor registrado como pasivo debitando la subcuenta 299002-

Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

CONCEPTO No. 20221100047711 DEL 21-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de Transacciones sin Contraprestación
	SUBTEMA	Reconocimiento de ingresos por impuestos.

Doctor
ALDEMAR YAQUENO RODRÍGUEZ
Profesional Especializado
Gobernación de Nariño
San Juan de Pasto, Nariño

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010023672 del 19 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De manera atenta y respetuosa me permito dirigirme ante usted, con el fin de solicitar conceptualización para la siguiente situación que presenta la Gobernación de Nariño:

En la actualidad se manejan recaudo de ingresos por caja correspondientes algunos de ellos Estampilla Pro Desarrollo, Estampilla Pro Cultura, Pasaportes, entre otros.

El recaudo se realiza al instante, por tal razón solicitamos comedidamente se nos informe el proceso y/o procedimiento de Causación que el Departamento de Nariño debe implementar para los recaudos en caja de dichos recursos; toda vez que se nos ha informado que la normatividad contable se realiza por causación o devengo”.

Adicionalmente, mediante correo electrónico del 1 de junio de 2022 se solicitó ampliación del contexto de la consulta, en relación con la normativa que regula las estampillas y el pasaporte mencionados en su comunicación, pero hasta la fecha no se recibió respuesta alguna.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, señala:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable”.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas mediante la Resolución 211 de 2021, establecen:

“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 de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con la información suministrada en su consulta, se presenta un lineamiento general sobre el reconocimiento de ingresos de transacciones sin contraprestación por impuestos que la

entidad deberá aplicar a cada uno de los tributos objeto de su consulta, en atención a la normativa específica que regula cada uno de ellos, así:

El Marco Conceptual define en el principio de Devengo que los hechos económicos se deben reconocer en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

Asimismo, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación indica que se reconocerán como tal 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, dentro de los que se encuentran aquellos determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes.

Siguiendo la misma Norma, en el caso de los impuestos, el ingreso se debe reconocer cuando ocurra el hecho generador del tributo que da origen al derecho de cobro, con base 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.

En este sentido, cuando surja el derecho de cobro según lo descrito anteriormente, la entidad deberá reconocer el ingreso en el periodo correspondiente, con independencia de la fecha de recaudo, mediante un débito de la subcuenta que identifique el tributo específico de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y un crédito en la subcuenta que identifique el tributo específico de la cuenta 4105-IMPUESTOS, por el valor liquidado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes.

Posteriormente, con el recaudo del tributo en la caja, la entidad debitará la subcuenta 110501-Caja principal de la cuenta 1105-CAJA y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

CONCEPTO No. 20221100050311 DEL 08-07-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las transferencias efectuadas por el Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones – FUTIC.

Doctor

JAIME ALBERTO RODRÍGUEZ MARÍN

Subdirector Financiero

Ministerio de Tecnología de la Información y las Comunicaciones

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su solicitud, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010026192 del 06 de junio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Acudo a su despacho con el propósito de solicitar concepto sobre la interpretación y aplicación del tratamiento contable, en relación con las transferencias de recursos que debe efectuar el Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones - FUTIC a entidades que hacen parte del Presupuesto General de la Nación, de conformidad con las siguientes consideraciones:

(...)

1. Transferencias que realiza el FUTIC. A continuación, se muestran algunas de las transferencias que por mandato legal realiza el Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones a las siguientes entidades que hacen parte del PGN:

- AGENCIA NACIONAL DEL ESPECTRO - ANE
- SUPERINTENDENCIA DE INDUSTRIA Y COMERCIO – SIC
- COMPUTADORES PARA EDUCAR - CPE

(...)

4. Actos Administrativos que ordenan Transferencias:

(...) es importante resaltar que el Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones – FUTIC, en el marco de lo establecido en la normatividad vigente, transfiere recursos sin

contraprestación a Entidades públicas, para el cumplimiento de un fin, propósito o proyecto específico, que se encuentran sometidas a las siguientes condiciones:

- Destinación específica: los recursos transferidos deben usarse, destinarse para una finalidad particular, en el marco de la normatividad que creó la transferencia y el artículo 18 del Decreto 111 de 1996.

- Reintegro de recursos: si no se ejecuta la totalidad de los recursos transferidos la Entidad receptora de la Transferencia los debe reintegrar junto con los rendimientos financieros generados con dichos recursos. (Esto en aplicación del principio de especialidad del gasto)

(...)

SOLICITUD:

(...) con el propósito de determinar en qué momento se debe realizar el reconocimiento de los hechos contables derivados de las citadas transferencias; de manera atenta, se solicita concepto sobre lo siguiente:

1) ¿El reconocimiento se debe realizar con la expedición del acto administrativo de asignación de recursos o con el giro de los recursos que se entregan como transferencias de carácter obligatorio?

2) Para las transferencias realizadas por el Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones - FUTIC, en cumplimiento de un mandato legal, y cuya ejecución se efectúa a través de las Resoluciones de asignación de recursos (ANE, SIC, CPE), en las cuales se incluye la obligación de reintegrar los recursos no ejecutados y de rendimientos financieros, ¿Cuándo existe estas condiciones en el Acto Administrativo se debe legalizar los recursos ejecutados o se registra el valor total de la transferencia directamente al gasto por transferencias?"

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

(...)

6.2.4. Reconocimiento de gastos y costos

91. Se reconocen como gastos o costos, los decrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros relacionados con la salida o la disminución del valor de los activos o con la generación o el incremento del valor de los pasivos, cuando el gasto o costo puede medirse con fiabilidad”.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen:

“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 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”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, las transferencias corresponden a aquellas erogaciones que realiza una entidad a favor de otra sin que se reciba contraprestación alguna. Cuando se entregan recursos a título de transferencia no condicionada, la entidad que los entrega no conserva el control de estos ni impone condiciones restrictivas para su uso, aunque puede entregarlos con un fin específico. Por su parte, las transferencias condicionadas son aquellas que la entidad ordena de manera autónoma o voluntaria, exigiendo a la entidad receptora el cumplimiento de un conjunto de compromisos frente al uso o destinación de los dineros y, si esto no ocurre, se establece expresamente que dichos recursos deben devolverse a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible tal devolución.

Ahora bien, cuando por disposición de la regulación vigente una entidad contable pública está obligada a transferir recursos a favor de otra entidad de la misma naturaleza y la regulación establece que los dineros no utilizados por la entidad receptora, junto con los rendimientos financieros generados por esos recursos, deben reintegrarse a la entidad que entrega, tal obligación no constituye una condición en los términos previstos por la normativa contable pública, por cuanto la devolución no se origina por el incumplimiento de compromisos, uso indebido o la destinación inadecuada de los mismos.

En consecuencia, las transferencias que ordena el Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, a través del FUTIC, a las entidades a las que se refiere en su comunicación, no constituyen transferencias condicionadas dado su carácter obligatorio, con independencia de que estas entidades deban reintegrar los recursos no ejecutados y los rendimientos financieros generados.

Así las cosas, con la expedición del acto administrativo que asigna los recursos, la entidad obligada a efectuar la transferencia reconocerá el gasto debitando la subcuenta 542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditando la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Posteriormente, cuando se realice el giro de los recursos, registrará 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. 20221100050501 DEL 11-07-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Hechos ocurridos después del periodo contable
	SUBTEMA	Reconocimiento de ingresos por aportes de nómina de periodos anteriores recibidos en el periodo actual.

Doctora
CLAUDIA PATRICIA GARCÍA GUATAMA
Coordinadora 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° 20220010024842 del 25 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…)

Mediante el radicado No. 20202000038791 del 23 de junio de 2020, el Instituto solicito concepto sobre el procedimiento que posee el ICBF para el reconocimiento del Ingreso del último mes generado de forma global al Nit Genérico, teniendo en cuenta un histórico estadístico, en razón a la imposibilidad del reconocimiento individual, hasta que no se genere el recaudo efectivo (...).

(…)

En relación con el reconocimiento del recaudo en el último mes del período contable el Instituto adoptó las medidas correctivas, no obstante, se presenta una situación con los aportes parafiscales que se reciben en la presente vigencia que no habían liquidado y consignado oportunamente los empleadores, sobre los cuales solicitamos muy comedidamente se sirvan orientarnos si es correcto su registro afectando el resultado del ejercicio y no la corrección de un error, en la medida que dicha información no estaba disponible y no se tenía conocimiento de la misma al cierre de los estados financieros, como tampoco corresponde a alguna de las consideraciones a que se refiere la Norma de Corrección de errores para afectar la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Es del caso precisar que, de acuerdo con las normas que regulan el aporte parafiscal del 3%, el ICBF realiza la causación y el recaudo simultáneo en razón a que no liquida los aportes y al afectar el Resultado de Ejercicios anteriores se presentan modificaciones representativas en la cuenta del patrimonio que pueden generar posibles observaciones por la entidad de control como por la Comisión legal de cuentas, así como la reexpresión de estados financieros por hechos económicos conocidos hasta el presente período contable”.

CONSIDERACIONES

El artículo 1º de la Ley 89 de 1988, mediante la cual se asignan recursos al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar y se dictan otras disposiciones, establece:

“Artículo 1º. A partir del 1o. de enero de 1989 los aportes para el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar -ICBF- ordenados por las Leyes 27 de 1974 y 7º. de 1979, se aumentan al tres por ciento (3%) del valor de la nómina mensual de salarios.

Parágrafo 1º. Estos aportes se calcularán y pagarán teniendo como base de liquidación el concepto de nómina mensual de salarios establecidos en el artículo 17 de la Ley 21 de 1932 y se recaudarán en forma conjunta con los aportes al Instituto de Seguros Sociales -ISS- o los del subsidio familiar hechos a las Cajas de Compensación Familiar o a la Caja de Crédito Agrario, Industrial y Minero. Estas entidades quedan obligadas a aceptar la afiliación de todo empleador que lo solicite. El Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, -ICBF-, también podrá recaudar los aportes. Los recibos expedidos por las entidades recaudadoras constituirán prueba del pago de los aportes para fines tributarios”. (Subrayado fuera de texto)

El artículo 1º del Decreto 1464 de 2005, mediante el cual se reglamenta, entre otros, el parágrafo 1º del artículo 1º de la Ley 89 de 1988, define:

“Artículo 1º. Autoliquidación y pago de aportes. Los aportantes obligados al pago de los aportes a los que se refieren las Leyes 21 de 1982, 89 de 1988, y la Ley 119 de 1994, deberán presentar, con la periodicidad, en los lugares y dentro de los plazos que corresponda, conforme a lo señalado en los artículos 15, 16, 17, 18, 20, 21 y 24 del Decreto 1406 de 1999, las declaraciones de autoliquidación y pago al Servicio Nacional de Aprendizaje, SENA, al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, ICBF, a las Cajas de Compensación Familiar y, en lo pertinente, a Escuela Superior de Administración Pública, ESAP, para las escuelas industriales e institutos técnicos nacionales, departamentales, intendenciales, comisariales, distritales y municipales”. (Subrayado fuera de texto)

El Decreto 1465 de 2005, mediante el cual se reglamenta, entre otros, el parágrafo 1º del artículo 1º de la Ley 89 de 1988, indica:

“Artículo 1º. Obligatoriedad. En desarrollo de lo señalado en los Decretos 3667 de 2004 y 187 de 2005, las Administradoras del Sistema de Seguridad Social Integral y el SENA, el ICBF y las Cajas de Compensación Familiar, deberán permitir a los aportantes el pago de sus aportes mediante la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes, por medio electrónico, la cual será adoptada mediante resolución expedida por el Ministerio de la Protección Social.

Para tal efecto, deben disponer a más tardar el 30 de junio de 2005 de los medios necesarios para recibir la información relacionada con sus aportantes y/o afiliados, así como lo relacionado con los pagos efectuados y con los requerimientos de interconexión que se describen en el presente decreto.

(...)

Artículo 4º. Del Operador de Información. Las Administradoras del Sistema podrán asumir en forma conjunta por cada subsistema las funciones del Operador de Información, por sí o a través de sus agremiaciones en representación de sus afiliados o contratarlas con terceros, garantizando en todo caso que la operación cumpla con todas las especificaciones establecidas en el presente decreto, lo cual constará en los acuerdos o convenios que se suscriban para el efecto.

También podrán prestar dichas funciones las instituciones financieras, directamente o contratarlas con terceros, cumpliendo para ello los mismos requisitos exigidos a las Administradoras en el inciso anterior, lo cual también constará en los acuerdos o convenios suscritos con las Administradoras para el efecto.

Parágrafo transitorio. En el caso que las agremiaciones de Administradoras asuman las funciones del Operador de Información, podrán hacerlo, en una primera fase, para el Subsistema que representen, siempre que ello no limite el acceso de Administradoras de otro Subsistema o de las agremiaciones u operadores de información los otros Subsistemas, que deberán interconectarse o podrán integrarse este Operador de Información de manera paulatina”. (Subrayado fuera de texto)

En cuanto a la regulación contable pública, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según la Resolución 211 de 2021, señalan:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

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.

(...)

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.

(...)

5. HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE

1. Los hechos ocurridos después del periodo contable son todos aquellos eventos, favorables o desfavorables, que se producen entre el final del periodo contable y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros.

2. El final del periodo contable se refiere al último día del periodo con el cual están relacionados los estados financieros y corresponderá al 31 de diciembre. Por su parte, la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros corresponderá a la fecha en la que se apruebe que los diferentes usuarios tengan conocimiento de estos.

3. Pueden identificarse dos tipos de eventos: los que implican ajuste y los que no implican ajuste.

5.1. Hechos ocurridos después del periodo contable que implican ajuste

4. Los hechos ocurridos después del periodo contable que implican ajuste son aquellos que proporcionan evidencias de las condiciones existentes al final de dicho periodo. La entidad ajustará los valores en sus estados financieros para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después del periodo contable que impliquen ajuste.

5. Algunos de los eventos que proporcionan evidencia de las condiciones existentes al final del periodo contable y que implican el reconocimiento o el ajuste de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y costos son los siguientes: a) la resolución de un litigio judicial que confirme que la

entidad tenía una obligación presente al final del periodo contable; b) la recepción de información que indique el deterioro del valor de un activo al final del periodo contable o la necesidad de ajuste de un deterioro del valor anteriormente reconocido; c) la determinación del valor de transacciones realizadas no reconocidas; d) la determinación del valor de los ingresos cobrados durante el periodo contable que serán compartidos con otras entidades; e) la determinación de la participación en las ganancias o en el pago de incentivos a los empleados que la entidad deba realizar como resultado de hechos anteriores a esa fecha; y f) el descubrimiento de fraudes o errores que demuestren que los estados financieros eran incorrectos”. (Subrayado fuera del texto)

En el Concepto N° 20202000038791 del 23 de julio de 2020, sobre el reconocimiento de ingresos por los aportes de nómina, la CGN concluyó:

“Para el efecto, El ICBF deberá definir en sus procedimientos administrativos y operativos la forma de obtener la información para efectuar el reconocimiento en el periodo contable, es decir, entre 1 de enero al 31 de diciembre, atendiendo lo dispuesto en el principio de Devengo, con base en las liquidaciones privadas presentadas por las entidades obligadas a realizar el aporte a través de la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes (PILA).”

Ahora, para el registro del aporte del último mes del año, el ICBF reconocerá el ingreso en el resultado del período, con base en las liquidaciones presentadas por los aportantes, cuando se conozcan antes de la autorización de los estados financieros, en concordancia con lo definido en la Norma de hechos ocurridos después del periodo contable.

En caso contrario, al evidenciarse el hecho económico de un período, después efectuado el cierre contable, el ingreso se registrará afectando la cuenta de patrimonio 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, en razón a que no es posible registrarlo en el estado de resultados de ese período contable. En este evento 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”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

La Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores define los errores como las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros, como resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros 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, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación indica que se reconocerá el ingreso por aportes sobre la nómina cuando surja el derecho con base en, entre otros documentos, las liquidaciones privadas.

Adicionalmente, la Ley 89 de 1988 y los decretos 1464 y 1465 de 2005 reglamentan que los aportes sobre la nómina al ICBF deben ser autoliquidados y pagados por los obligados a aportar a través de la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes (PILA), que puede ser operada por las mismas entidades que conforman los sistemas o por terceros.

Teniendo en cuenta lo anterior, como la determinación de los aportes sobre la nómina al ICBF se realiza mediante liquidación privada y es un proceso que se encuentra fuera del alcance de gestión de la entidad, se realiza modificación al Concepto N° 20202000038791 del 23 de julio de 2020, en lo relacionado con el reconocimiento de los aportes que se informan al ICBF con posterioridad a la fecha de autorización de los estados financieros, de la siguiente manera:

- Cuando un aportante presente una PILA correspondiente al periodo contable antes de la fecha de autorización de los estados financieros respectivos, pero la entidad reciba la información después de la fecha de autorización de los estados financieros, entonces el ICBF deberá aplicar la corrección de errores, ya que hubo un fallo al usar información que estaba disponible antes de la formulación de los estados financieros. Para tal efecto, reconocerá el derecho en el activo contra la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.
- Cuando un aportante presente una PILA correspondiente al periodo contable después de la fecha de autorización de los estados financieros respectivos, entonces el ICBF deberá reconocer el ingreso en el periodo que se presente la PILA, dado que esta información no estaba disponible antes de la formulación de los estados financieros, no era razonable esperar que pudiera obtenerla y el derecho a recibir el aporte surge con la liquidación privada presentada extemporáneamente. Para tal efecto, reconocerá el derecho en el activo contra la subcuenta 411402-ICBF de la cuenta 4114-APORTES SOBRE LA NÓMINA.

CONCEPTO No. 20221100050841 DEL 14-07-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de Transacciones sin Contraprestación
	SUBTEMA	Medición de pasivos por transferencias condicionadas, cuyo plazo para cancelar dicha obligación se estima mayor a los 12 meses siguientes a la fecha de reconocimiento del pasivo.

Doctora
NATALIA MESA CARDONA
Jefe División Financiera
Universidad 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° 20220010029392 del 22 de junio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta solicita concepto sobre el siguiente fragmento del párrafo 24 de la Norma de ingresos recibidos sin contraprestación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno: “Un efecto significativo del valor del dinero en el tiempo se presenta cuando el plazo para cancelar dicha obligación se estima mayor a los doce meses siguientes a la fecha de reconocimiento del pasivo”.

Al respecto, se señala:

“Para el caso particular de la Universidad, se reconocen en este concepto principalmente los recursos en efectivo recibidos por convenios y contratos con Minciencias, los cuales se ejecutan en varias vigencias (más de 12 meses). Sin embargo, el valor que se devuelve a Minciencias, en caso de no ejecutar la totalidad de los recursos, corresponde al valor nominal del pasivo que se reconoce en el momento inicial (efectivo recibido) menos las ejecuciones.

Con este nuevo aspecto de la norma, ¿se tendría que calcular un valor presente del pasivo al final del periodo contable (31 de diciembre) en los saldos que presentemos por estos convenios? ¿la diferencia con el valor en libros del pasivo se llevaría a un ingreso financiero en el momento del cálculo y posteriormente se actualizaría contra un gasto financiero?

En caso de tener que aplicar un valor presente sobre el saldo al final de la vigencia, (saldo inicialmente reconocido menos las ejecuciones del periodo), se estaría subvalorando el pasivo, y tendríamos importantes diferencias en operaciones recíprocas, por lo cual, consideramos que no es procedente este cálculo”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas mediante la Resolución 211 de 2021, establecen:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.3. Transferencias

(...)

1.3.2. 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. Un efecto significativo del valor del dinero en el tiempo se presenta cuando el plazo para cancelar dicha obligación se estima mayor a los 12 meses siguientes a la fecha de reconocimiento del pasivo”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, cuando una transferencia esté sometida a condiciones y 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. Un efecto significativo del valor del dinero en el tiempo se presenta cuando el plazo para cancelar dicha obligación se estima mayor a los 12 meses siguientes a la fecha de reconocimiento del pasivo.

En este sentido, la Universidad debe reconocer los pasivos por transferencias condicionadas recibidas, cuyo plazo para cancelar dicha obligación se estima mayor a los 12 meses siguientes a la fecha de reconocimiento del pasivo, al valor presente del valor estimado para cancelar la obligación. La diferencia que surja entre el valor del pasivo y el valor del acto administrativo de la transferencia condicionada deberá ser reconocida en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Con posterioridad al reconocimiento, la Universidad debe medir el pasivo por transferencias condicionadas, descrito anteriormente, al valor presente en la fecha de presentación de los estados financieros. La diferencia que surja entre la medición posterior del pasivo y su valor en libros se reconocerá en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

CONCEPTO No. 20221100050861 DEL 14-07-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las obligaciones de la Contraloría, asumidas por el Departamento.

Doctor
 CHRISTIAM PATARROYO LANDAZÁBAL
 Profesional Universitario
 Contraloría General de Santander
 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° 20220010026612 del 8 de junio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“La CGS (Contraloría General de Santander) puede incurrir en la siguiente situación, como resultado de fallos judiciales originados en el proceso de reestructuración llevado a cabo por el Departamento-Contraloría de Santander en la vigencia 2000.

A la fecha la CGS refleja en el Balance pasivos por valor de \$2.500.000.000 aproximadamente, que corresponde a mandamientos de pago inmediato, cifra que es imposible asumir por la CGS toda vez que el presupuesto no permite la asignación de recursos al Rubro “SENTENCIAS”, en consecuencia, el departamento asumiría el pago.

Se consulta:

¿Cuál sería el tratamiento contable que la CGS debe aplicar en la cancelación del pasivo, si el departamento asume la obligación cancelando directamente al demandante?

¿Se registraría una transferencia sin situación de fondos?

¿Se afectaría la cuenta de patrimonio Resultado de ejercicios anteriores?”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, actualizadas mediante la Resolución 211 de 2021, establecen:

“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 y bienes expropiados.

1.3.1. Reconocimiento

(...)

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.

(...)

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.

22. Las condonaciones de deudas y las deudas asumidas por terceros se medirán por el valor de la deuda que sea condonada o asumida”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, y en el entendido que la Gobernación asumirá las obligaciones de la Contraloría por la incapacidad de esta para su cumplimiento, el reconocimiento corresponderá a una transferencia por asunción de deudas.

Por lo anterior, una vez la Gobernación asuma legal o contractualmente la obligación, debitará la subcuenta 542319-Transferencia por asunción de deudas de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, la Contraloría debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 442821-Transferencias por asunción de deudas de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, por el valor asumido por la Gobernación.

Una vez, la Gobernación realice el pago de las sentencias a los demandantes, debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 11-EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO. Por su parte, la Contraloría debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20221100051371 DEL 18-07-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de una donación de cemento

Doctora
 NYDIA MARCELA VELANDIA
 Contadora Pública
 Secretaría de Hacienda
 Municipio de Tibasosa
 Tibasosa, 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° 20220010029862 del 24 de junio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación consulta las cuentas contables a utilizar y el procedimiento que debe realizar con una donación de cemento que le entregaron al municipio.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o

servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

6.2 Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

(...)

6.2.1 Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

85. Cuando no existe probabilidad de que un recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconoce un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo". (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas mediante la Resolución 211 de 2021, establecen:

"9. Inventarios

9.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como inventarios los activos adquiridos, los que se encuentren en proceso de transformación y los producidos, así como los productos agropecuarios, que se tengan con la intención de: a) venderse a precios de mercado o de no mercado en el curso normal de la operación, b) distribuirse en forma gratuita en el curso normal de la operación o c) transformarse o consumirse en actividades de producción de bienes o prestación de servicios.

(...)

9.6. Revelaciones

(...)

30. Además de ello, revelará la siguiente información:

(...)

i) el valor del inventario recibido en transacciones sin contraprestación, así como el distribuido en forma gratuita o a precios de no mercado.

(...)

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 y bienes expropiados.

(...)

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 su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2021, describe la cuenta 4428- OTRAS TRANSFERENCIAS de la siguiente manera: “Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad en transacciones sin contraprestación con terceros, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos recibidos estén destinados a la creación de la entidad se registrarán en la cuenta Capital Fiscal”. (Subrayado fuera de texto)

La cuenta 4428-Otras Transferencias contiene, entre otras, las siguientes subcuentas: 442827-Bienes y recursos en efectivo recibidos de gobiernos extranjeros, 442828-Bienes y recursos en efectivo recibidos de organismos internacionales, 442829 -Bienes, derechos y recursos en efectivo recibidos de empresas públicas, 442830-Bienes, derechos y recursos en efectivo recibidos del sector privado y 442890-Otras transferencias.

A su vez, el mismo CGC describe la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMISTROS de la siguiente manera: “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”.

CONCLUSIONES

El Marco Normativo para las Entidades de Gobierno determina que 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.

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) se espere obtener potencial de servicio o generar 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 para Entidades de Gobierno. En consecuencia, si los bienes cumplen con los requisitos señalados, 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 de construcción, 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 que corresponda de la cuenta 1514-MATERIALES Y SUMINISTROS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

CONCEPTO No. 20221100056321 DEL 25-08-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales
	SUBTEMA	Registro contable de los recursos girados por la Alcaldía Mayor de Bogotá D.C. a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN), para que sean ejecutados por el Departamento Administrativo para la Prosperidad Social (DPS) en el marco del programa de Protección Social al Adulto Mayor. Registro contable de la devolución de recursos no ejecutados.

Doctor

JOHN FREDDY CANGREJO BERMÚDEZ

Subdirector Técnico

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° 20220010033682 del 21 de julio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“...de conformidad con el párrafo 2 del decreto 812/2020, el Programa de Protección Social al Adulto Mayor - Colombia Mayor - es ejecutado por Prosperidad Social a través de las siguientes fuentes de financiación:

- Con situación de fondos, recursos incorporados en el presupuesto de la entidad y
- Sin situación de fondos, recursos recibidos del Ministerio de Trabajo e incorporados en el presupuesto de ingresos y recursos recibidos del Distrito Capital de Bogotá. Estos recursos son transferidos por el Ministerio de Trabajo y el Distrito Capital de Bogotá a la DTN, a través de la cuenta CUN a nombre de Prosperidad Social.

La ejecución del gasto para los recursos con situación de fondos y sin situación de fondos recibidos del Ministerio de Trabajo, son registrados en la contabilidad de Prosperidad Social en la subcuenta 555003004- ‘Subsidios Asignados-Para Asistencia Social-Programa de Protección Social al Adulto Mayor’.

La ejecución del gasto de los recursos sin situación de fondos recibidos del Distrito Capital de Bogotá es registrada contablemente por dicha entidad.

En respuesta a la solicitud de concepto efectuada por Prosperidad Social respecto de los registros contables que debe efectuar la entidad y el Distrito Capital de Bogotá, la CGN expidió la comunicación radicada con el número 20221100043341 del 10 de junio de 2022. Debido a que en dicho concepto no quedaron incluidos los registros contables que debe efectuar Prosperidad Social como receptora de los recursos a través de la cuenta SCUN y como administradora de estos recursos, se hizo mesa de trabajo con funcionarios de la CGN el 30 de junio de 2022 a fin de explicarles la operatividad de estos recursos, sin que hasta la fecha Prosperidad Social tenga conocimiento del nuevo concepto expedido por la CGN.

De otra parte, los ingresos que son recibidos sin situación de fondos del Ministerio de Trabajo son incorporados en el presupuesto de ingresos de la entidad. En marzo de 2022, Prosperidad Social efectuó la devolución de \$4.761 millones al Ministerio de Trabajo correspondiente a recursos no ejecutados, recibidos en la vigencia 2021. La traza automática de la devolución afectó la cuenta 299002001 “Otros pasivos diferidos - Ingreso diferido por transferencias condicionadas”. De acuerdo con la mesa de trabajo realizada con el Ministerio de Trabajo, estos recursos fueron reintegrados de manera definitiva a la DTN.

(...)

Sobre los recursos recibidos del Distrito Capital de Bogotá:

1. ¿Cuál es el registro contable que debe realizar Prosperidad Social sobre los recursos sin situación de fondos que recibe del Distrito Capital de Bogotá?
2. ¿Cuál es registro contable que debe realizar el Distrito Capital de Bogotá sobre los recursos sin situación de fondos que entrega a Prosperidad Social?

Sobre la devolución de ingresos no ejecutados, recibidos en el año 2021:

1. ¿Cuál es el registro contable que debe realizar Prosperidad Social y el Ministerio de Trabajo sobre la devolución de estos recursos?”

Mediante llamada telefónica, el doctor Armando Luis Arroyo García, contador del DPS, manifiesta que la transferencia de los recursos no impuso condiciones. Así mismo, indica que al finalizar el periodo contable 2021, los recursos pendientes de ejecutar no quedaron obligados, por lo tanto, en la mesa de trabajo que se tuvo con el Ministerio del Trabajo, se acordó devolver dichos recursos.

CONSIDERACIONES

El Decreto 1068 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, establece:

“ARTÍCULO 2.3.1.1. Definición del Sistema de Cuenta Única Nacional. El Sistema de Cuenta Única Nacional (SCUN) es el conjunto de procesos de recaudo, traslado, administración y giro de recursos realizados por los órganos que conforman el Presupuesto General de la Nación. Los lineamientos y procedimientos para el traslado de recursos al SCUN, su administración y giro serán establecidos por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, conforme a las normas orgánicas del presupuesto.

(...)

Los giros corresponden al pago de obligaciones en nombre de cada órgano ejecutor del Presupuesto General de la Nación, con los recursos disponibles en el Sistema de Cuenta Única Nacional.

(...)

PARÁGRAFO. En los casos en que no se pueda realizar pago a beneficiario final, los recursos se podrán ubicar en la cuenta que para el efecto indique previamente la entidad estatal.

ARTÍCULO 2.3.1.2. Ámbito de aplicación. Las disposiciones del Sistema de Cuenta Única Nacional se aplicarán a los recursos que forman parte del Presupuesto General de la Nación, y a los que por disposición legal administre la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con excepción de los establecimientos públicos que administran contribuciones parafiscales y los órganos de previsión y seguridad social que administren prestaciones sociales de carácter económico.

(...)

ARTÍCULO 2.3.1.3. Recaudo y ejecución de recursos del Sistema de Cuenta Única Nacional. Las respectivas entidades estatales y sus correspondientes órganos de administración o dirección serán los responsables del recaudo, clasificación y ejecución de sus recursos propios, administrados y de los fondos especiales que sean trasladados al Sistema de Cuenta Única Nacional.

ARTÍCULO 2.3.1.4. Traslado de Recursos a la Cuenta Única Nacional. A partir del 18 de septiembre de 2014 y previa instrucción de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, los recaudos de los recursos propios, administrados y de los fondos especiales de los órganos que forman parte del Presupuesto General de la Nación deberán trasladarse a la Cuenta Única que para estos efectos disponga la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público” (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el Decreto 812 de 2020, por el cual se crea el Registro Social de Hogares y la Plataforma de Transferencias Monetarias y se dictan otras disposiciones para atender las necesidades de los hogares en situación de pobreza y vulnerabilidad económica en todo el territorio nacional dentro del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica, considera:

“Que el programa de Protección Social al Adulto Mayor-Colombia Mayor, tiene como objetivo fundamental proteger al adulto mayor que se encuentra en estado de indigencia o de extrema

pobreza, contra la imposibilidad de generar ingresos y el riesgo derivado de la exclusión social, por medio de un subsidio en dinero.

(...)

Que el Decreto Legislativo 659 del 13 de mayo de 2020 autorizó al Gobierno nacional, durante el término que dure el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica declarado mediante el Decreto 637 del 6 de mayo de 2020, para que por medio del Ministerio del Trabajo y del Departamento Administrativo para la Prosperidad Social, realice la entrega de una (1) transferencia monetaria no condicionada, adicional y extraordinaria en favor de los beneficiarios de los programas Familias en Acción, Protección Social al Adulto Mayor Colombia Mayor y Jóvenes en Acción, con el fin de mitigar los efectos sociales y económicos de la pandemia del nuevo Coronavirus COVID-19.

(...)

Que es necesario que el Departamento Administrativo para la Prosperidad Social administre y opere de manera centralizada los programas sociales de transferencias monetarias, con el fin de mejorar la gestión pública en el manejo de estos programas y así garantizar el máximo beneficio económico y optimización de los recursos presupuesta les disponibles. Lo anterior, teniendo en cuenta que durante el Estado de Emergencia es indispensable adoptar todas las medidas necesarias para maximizar los beneficios del gasto social y eliminar todo tipo de barreras administrativas que puedan acrecentar el estado de vulnerabilidad de la población más pobre” (Subrayados fuera de texto).

Además, el mencionado decreto en los siguientes artículos establece:

“Artículo 5. Transferencias Monetarias. El Departamento Administrativo para la Prosperidad Social será la entidad encargada de la administración y operación de los programas de transferencias monetarias del Gobierno nacional, entendidos estos como los aportes del Estado otorgados, en carácter de subsidios directos y monetarios, a la población en situación de pobreza y de extrema pobreza.

En todo caso, estas ayudas podrán extenderse a población en situación de vulnerabilidad económica, es decir, a población que por su condición de vulnerabilidad y ante cualquier choque adverso tiene una alta probabilidad de caer en condición de pobreza. Para el efecto, el Departamento Administrativo para la Prosperidad Social podrá modificar o fijar nuevos criterios para incluir a esta población como beneficiaria del respectivo programa de transferencias monetarias.

(...)

Parágrafo 2. A partir de la entrada en vigencia del presente Decreto Legislativo, el Programa de Protección Social al Adulto Mayor-Colombia Mayor - y la compensación del impuesto sobre las ventas -IVA serán ejecutados por el Departamento Administrativo para la Prosperidad Social. Los contratos de encargo fiduciarios que hubiese suscrito el Ministerio del Trabajo para la operación del Programa de Protección Social al Adulto Mayor-Colombia Mayor y de la compensación del impuesto sobre las

ventas -IVA que estén en ejecución podrán ser cedidos al Departamento Administrativo para la Prosperidad Social.

(...)

Artículo 7. Plataforma de Transferencias Monetarias. El Departamento Administrativo para la Prosperidad Social creará, administrará e implementará la Plataforma de Transferencias Monetarias. Esta plataforma estará integrada al Registro Social de Hogares y contendrá los datos de hogares e individuos que sean beneficiarios de las transferencias monetarias otorgadas por el Gobierno nacional” (Subrayados fuera de texto).

El Convenio N° 241 del 2021, firmado por el Departamento Administrativo para la Prosperidad Social y la Alcaldía Mayor de Bogotá-Secretaría Distrital de Integración Social-Subdirección para la Vejez, establece:

“1) Objetivo

1.1. ALCANCE DEL OBJETO

Por lo anterior, en ejecución del objeto del presente Convenio se establecerán los lineamientos para realizar las transferencias para la cofinanciación de los subsidios económicos para personas mayores beneficiarias del Programa Colombia Mayor en Bogotá D.C., para lo cual se desarrollarán las actividades de identificación, focalización, priorización de la población objetivo, modo de giro del subsidio a los beneficiarios, reporte de novedades, seguimiento de la ejecución de la cofinanciación, aplicación de puntos de control, presentación de informes, entre otros.

(...)

Para los efectos del presente convenio, entiéndase el termino COFINANCIAR como los recursos que el Distrito transfiere en el marco de la ejecución del PROYECTO DE INVERSIÓN No. 7770 “COMPROMISO CON EL ENVEJECIMIENTO ACTIVO Y UNA BOGOTÁ CUIDADORA E INCLUYENTE” DE LA SUBDIRECCIÓN PARA LA VEJEZ - SECRETARÍA DISTRITAL DE INTEGRACIÓN SOCIAL - ALCALDÍA MAYOR DE BOGOTÁ”

(...)

2) Obligaciones

2.2. OBLIGACIONES DE LA SECRETARÍA DISTRITAL DE INTEGRACIÓN SOCIAL DE BOGOTA D.C.

(...)

2. Apropiar y disponer de los recursos para cofinanciar los Subsidios del Programa Colombia Mayor — Apoyo Económico Cofinanciado a la cuenta definida por la Dirección del Tesoro Nacional para tal fin, acorde a lo establecido en la cláusula 5 Lineamientos para cofinanciación.

3. Enviar a la unidad de pagaduría de la Dirección Distrital de Tesorería - DDT- la orden de pago respectiva, para que se genere la instrucción de débito y de generación de abono a la cuenta definida por la Dirección del Tesoro Nacional para los recursos de cofinanciación una vez se cuente con la nómina avalada y remitida por PROSPERIDAD SOCIAL.

4. Revisar y avalar los informes entregados por PROSPERIDAD SOCIAL para cada uno de los procesos (pago del subsidio y conciliaciones contables, entre otros).

(...)

6. Enviar a PROSPERIDAD SOCIAL el reporte de las novedades (priorización, ingreso, activaciones, bloqueo, suspensión y retiro), en los tiempos establecidos por el Programa.

(...)

2.3. OBLIGACIONES DEL DEPARTAMENTO DE PROSPERIDAD SOCIAL

(...)

1. De acuerdo con las funciones propias de la administración y operación del programa, articulara la disposición de los recursos para el giro de los subsidios a las personas mayores del Programa Colombia Mayor - Apoyo Económico Cofinanciado.

(...)

3. Entregar el subsidio a los beneficiarios del programa Colombia Mayor en Bogotá de manera oportuna.

4. Enviar el cronograma de procesamiento y giro de nómina a la Secretaría Distrital de Integración Social de acuerdo con la programación anual de los giros correspondientes al programa Colombia Mayor en Bogotá D.C.

(...)

8. Garantizar la aplicación oportuna de las novedades que sean procedentes (reemplazos, reactivaciones, bloqueos, retiros, actualización de datos) de las personas beneficiarias que sean remitidas por la Secretaría Distrital de Integración Social.

9. Informar a la Secretaría Distrital de Integración Social el resultado de la aplicación de novedades solicitadas y, el reporte de pagos de manera periódica, que den cuenta de las personas que realizaron el cobro de los subsidios, los beneficiarios excluidos de nómina y los que no hicieron efectivo el cobro.

10. Presentar mensualmente el informe de ejecución del convenio, así como los informes y reportes contenidos en el anexo técnico del convenio y manual operativo del programa.

11. Realizar y enviar mensualmente la conciliación contable de los recursos, para aval de la Secretaría Distrital de Integración Social.

12. Entregar mensualmente certificación del saldo en cuenta a favor de la SDIS por concepto de suspensiones / retiros, bloqueos por no cobro para que la SDIS realice el descuento de la programación de la siguiente nómina” (Subrayados fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, 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

(...)

1.3. Transferencias

7. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

1.3.1. Reconocimiento

8. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

9. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

10. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

11. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

12. Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

(...)

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, salvo que esta esté sujeta a condiciones, caso en el cual se reconocerá un pasivo” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, dispone:

“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.

(...)

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.

(...)

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” (Subrayados fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, establece:

“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 (...) 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 (...).

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”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye:

1) Registro contable de los recursos entregados y recibidos en administración

La Alcaldía Mayor de Bogotá D.C. registrará los recursos entregados en administración al DPS, y consignados a la DGCPTN, mediante un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, el DPS registrará los recursos recibidos en administración de la Alcaldía Mayor de Bogotá D.C. en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. La contrapartida será la subcuenta que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, toda vez que quien se encarga de efectuar los pagos a los beneficiarios del programa de Protección Social al Adulto Mayor en nombre del DPS es la DGCPTN.

El registro contable que debe efectuar la DGCPTN es un débito en la subcuenta 110604-Recaudos SCUN de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Con el giro de los subsidios a los beneficiarios del programa de Protección Social al Adulto Mayor, la DGCPTN debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 110604-Recaudos SCUN de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

Cuando el DPS informe a la Alcaldía Mayor de Bogotá D.C. sobre la ejecución del convenio, esta última entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, el DPS debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por medio de este pronunciamiento se deja sin vigencia el concepto CGN N° 20221100043341 del 10 de junio de 2022, dirigido al doctor John Freddy Cangrejo Bermúdez, Subdirector Técnico del Departamento Administrativo para la Prosperidad Social.

2) Registro contable de la devolución de ingresos no ejecutados

Para el reconocimiento de una transferencia de recursos de otras entidades públicas, es importante que la entidad receptora determine si se encuentra sujeta o no a alguna estipulación, es decir, una condición o una restricción en relación con el uso o destinación de los recursos transferidos. En este sentido:

i) Si la transferencia no se encuentra sujeta a ningún tipo de estipulación, la entidad receptora de los recursos reconocerá, cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación, un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

ii) Si la transferencia se encuentra sujeta a algún tipo de restricción, es decir, se requiere que la entidad use o destine los recursos para una finalidad particular, sin que esto implique la devolución de dichos recursos en caso de que se incumpla la estipulación, cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación, la entidad receptora registrará un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

iii) Si se requiere que la entidad use o destine los recursos para una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos deben ser devueltos a la entidad que los transfirió (quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución), cuando la entidad cedente expida el acto administrativo de reconocimiento de la obligación, la entidad receptora registrará un débito en la subcuenta que corresponda 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. Este pasivo se reducirá en la medida en que la entidad receptora de los recursos cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual reconocerá el ingreso, 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.

Así las cosas, si la transferencia de recursos de su consulta no se encontraba sujeta a ningún tipo de estipulación, o sólo contaba con restricciones, el DPS registrará los recursos no obligados y objeto de devolución al Ministerio del Trabajo, mediante un débito en la subcuenta 589090-Otros gastos diversos de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Por su parte, el Ministerio del Trabajo debe registrar un derecho en la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

De lo contrario, si la transferencia de recursos se encontraba sujeta a una condición, el registro contable que el DPS debió efectuar en su momento fue un débito en la subcuenta correspondiente 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. Por lo tanto, el DPS registrará los recursos no obligados y objeto de devolución al Ministerio del trabajo, mediante un débito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDO y un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Por su parte, el Ministerio del trabajo registrará el hecho económico 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 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

CONCEPTO No. 20221100056961 DEL 01-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos del componente gratuidad educativa del Sistema General de Participaciones que son girados por el Ministerio de Educación Nacional a los fondos de servicios educativos de las instituciones educativas

Doctora
CLAUDIA JULIANA RONDÓN PRADA
Secretaria de Educación
Municipio de Girón
Girón, 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° 20221400034952 del 28 de julio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita concepto sobre el reconocimiento contable que deben realizar los establecimientos educativos oficiales del municipio de Girón, al recibir los recursos del componente gratuidad educativa provenientes del Sistema General de Participaciones, que son girados directamente a las cuentas maestras de los fondos de servicios educativos de tales establecimientos educativos.

Lo anterior, teniendo en cuenta que, una vez revisada la doctrina contable pública, específicamente el concepto CGN No. 20221100012041 del 08-03-2022, el municipio encontró que en este se establecen los registros contables que realiza el Ministerio de Educación Nacional, el Tesoro Nacional y la Entidad Territorial, pero no el que realiza el establecimiento educativo.

CONSIDERACIONES

La Constitución Política de Colombia señala:

“ARTÍCULO 356. Salvo lo dispuesto por la Constitución, la ley, a iniciativa del Gobierno, fijará los servicios a cargo de la Nación y de los Departamentos, Distritos, y Municipios. Para efecto de atender los servicios a cargo de éstos y a proveer los recursos para financiar adecuadamente su prestación, se crea el Sistema General de Participaciones de los Departamentos, Distritos y Municipios.

Los Distritos tendrán las mismas competencias que los municipios y departamentos para efectos de la distribución del Sistema General de Participaciones que establezca la ley.

Para estos efectos, serán beneficiarias las entidades territoriales indígenas, una vez constituidas. Así mismo, la ley establecerá como beneficiarios a los resguardos indígenas, siempre y cuando estos no se hayan constituido en entidad territorial indígena.

Los recursos del Sistema General de Participaciones de los departamentos, distritos y municipios se destinarán a la financiación de los servicios a su cargo, dándoles prioridad al servicio de salud, los servicios de educación, preescolar, primaria, secundaria y media, y servicios públicos domiciliarios de agua potable y saneamiento básico, garantizando la prestación y la ampliación de coberturas con énfasis en la población pobre”.

La Ley 1450 DE 2011, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo, 2010-2014, establece:

“ARTÍCULO 140. GRATUIDAD. Los recursos del Sistema General de Participaciones para educación que se destinen a gratuidad educativa serán girados directamente a los establecimientos educativos, de conformidad con la reglamentación que el Gobierno Nacional establezca” (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 1075 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Educación, establece:

“Gratuidad educativa para los estudiantes de educación preescolar, primaria, secundaria y media de las instituciones educativas estatales

(...)

ARTÍCULO 2.3.1.6.3.2. Definición. Los fondos de servicios educativos son cuentas contables creadas por la ley como un mecanismo de gestión presupuestal y de ejecución de los recursos de los establecimientos educativos estatales para la adecuada administración de sus ingresos y para atender sus gastos de funcionamiento e inversión distintos a los de personal.

PARÁGRAFO. Con sujeción a lo establecido en la normatividad vigente, la administración y ejecución de estos recursos por parte de las autoridades del establecimiento educativo, es autónoma. Los ingresos del Fondo de Servicios Educativos son recursos propios de carácter público sometidos al control de las autoridades administrativas y fiscales de los órdenes nacional y territorial.

(...)

ARTÍCULO 2.3.1.6.3.16. Contabilidad. Los fondos de servicios educativos estatales deben llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes expedidas por el Contador General de la Nación.

La entidad territorial certificada debe establecer las condiciones en que se realizará el proceso operativo de preparación y elaboración de la contabilidad del establecimiento educativo estatal.

(...)

ARTÍCULO 2.3.1.6.4.3. Financiación. La gratuidad educativa se financiará con los recursos de la participación para educación del Sistema General de Participaciones por concepto de calidad, de que tratan los artículos 16 y 17 de la Ley 715 de 2001.

(...)

ARTÍCULO 2.3.1.6.4.6. Destinatarios del giro directo. En consonancia con el artículos 140 de la Ley 1450 de 2011 o la norma que la modifique o sustituya, los recursos del Sistema General de Participaciones que se destinen a gratuidad educativa serán girados por el Ministerio de Educación Nacional directamente a los Fondos de Servicios Educativos de las instituciones educativas estatales.

PARÁGRAFO. Para las instituciones educativas estatales que no cuenten con Fondo de Servicios Educativos, el giro se realizará al Fondo de Servicios Educativos al cual se asocien.

ARTÍCULO 2.3.1.6.4.7. Procedimiento para el giro. Para el giro de los recursos del Sistema General de Participaciones para gratuidad educativa por parte del Ministerio de Educación Nacional a los Fondos de Servicios Educativos de las instituciones educativas estatales, se establece el siguiente procedimiento:

- a) Los municipios y distritos, una vez sea aprobado el documento Conpes Social, procederán a realizar los ajustes correspondientes en sus presupuestos para garantizar la aplicación de este gasto. Estos recursos deberán estar incorporados en sus presupuestos ‘sin situación de fondos’.
- b) El Ministerio de Educación Nacional elaborará la respectiva resolución de distribución efectuada por el Conpes Social para aprobación del Ministerio de Hacienda.
- c) Para proceder al giro de los respectivos recursos a los Fondos de Servicios Educativos, los rectores y directores de las instituciones educativas estatales deberán hacer llegar al Ministerio de Educación Nacional, a través del departamento o del municipio certificado, la información sobre las instituciones educativas beneficiarias, el Fondo de Servicios Educativos al cual se deben girar los recursos, la certificación de la cuenta bancaria en la cual se realizará el giro y la demás información que el Ministerio establezca para dicho fin, en las condiciones y plazos que determine para el efecto.
- d) El Ministerio de Educación Nacional elaborará una resolución que contenga la desagregación de la asignación de recursos por establecimiento educativo, la cual se constituirá en el acto administrativo que soporte el giro de los recursos.
- e) Con base en lo anterior el Ministerio de Educación Nacional debe realizar los giros a los Fondos de Servicios Educativos. Una vez el Ministerio haya efectuado la totalidad de los giros, informará a cada municipio para que estos efectúen las operaciones presupuestales pertinentes” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la regulación contable, la Resolución 620 de 2015, por la cual se incorpora el Catálogo

General de Cuentas al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“ARTÍCULO 2. Ámbito de aplicación. (...)

Parágrafo. Cuando las entidades sujetas a la Resolución 533 de 2015 organicen el proceso contable a través de unidades o centros de responsabilidad contable, estos aplicarán, integralmente, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución para el registro de sus operaciones y la entidad definirá un procedimiento interno conducente a la eliminación de la totalidad de las operaciones entre dichas unidades o centros de responsabilidad, cuando deba presentar información como una sola entidad” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, disponen:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

(...)

1.3. Transferencias

7. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

(...)

1.3.1. Reconocimiento

(...)

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, salvo que esta esté sujeta a condiciones, caso en el cual se reconocerá un pasivo” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2021, describe la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES de la siguiente manera: “Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad por concepto de las transferencias recibidas de la Nación, los cuales están orientados a financiar los servicios a su cargo, en aras de a) priorizar el servicio de salud y los servicios de educación preescolar, primaria, secundaria y media; y b) garantizar la prestación de los servicios y la ampliación de cobertura”.

Así mismo, dicho CGC describe la cuenta 5408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES de la siguiente manera: “Representa el valor de los recursos transferidos por la Nación a entidades del nivel territorial de conformidad con los porcentajes establecidos en la ley, los cuales están orientados a financiar los servicios a su cargo, en aras de a) priorizar el servicio de salud y los servicios de educación preescolar, primaria, secundaria y media; y b) garantizar la prestación de los servicios y la ampliación de cobertura”.

Por su parte, 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).

CONCLUSIONES

El artículo 2.3.1.6.4.6 del Decreto 1075 de 2015 establece que, en consonancia con el artículo 140 de la Ley 1450 de 2011, los recursos del Sistema General de Participaciones que se destinen a gratuidad educativa serán girados por el Ministerio de Educación Nacional directamente a los fondos de servicios educativos de las instituciones educativas estatales.

En este sentido, en atención a que los fondos de servicios educativos de las instituciones educativas son cuentas que deben estar incorporadas en la contabilidad de los municipios, le corresponde a estos últimos definir la forma de organización y ejecución del proceso contable, a fin de registrar los recursos que se destinen a la gratuidad educativa en la unidad contable central o en la unidad contable separada.

Sobre el particular la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable establece que las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares, pueden elegir entre las siguientes dos formas de organización del proceso contable:

- i) contabilidad centralizada, que ocurre cuando el proceso contable se ejecuta por parte de una única unidad contable y de allí se obtienen los estados financieros; o
- ii) contabilidad separada en unidades contables, que ocurre cuando el proceso contable se ejecuta por parte de varias unidades dentro de una misma entidad, y le corresponde a la unidad central agregar y conciliar la información de todas las unidades para presentar los estados financieros de la entidad contable pública.

Cuando una entidad de gobierno organice su proceso contable en unidades contables, estas últimas deberán elaborar su información contable en forma separada, aplicando para esto, las políticas contables establecidas por la unidad contable central. Así mismo, por disposición del parágrafo del

artículo 2º de la Resolución 620 de 2015, estas unidades contables deberán aplicar integralmente el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno para el registro de sus operaciones.

Así las cosas, de acuerdo con la forma de organización del proceso contable adoptada por el municipio de Girón, puede suceder respecto al registro de los recursos que se destinen a la gratuidad educativa, que:

i) sea el municipio el que deba realizarlo directamente en las cuentas creadas como fondos de servicios educativos de la institución educativa a la cual pertenecen; o

ii) sea la institución educativa la que deba realizarlo, para luego agregar su información contable a la contabilidad del municipio, eliminando las operaciones entre las diferentes unidades contables que sean recíprocas en el proceso de agregación, ya que las instituciones educativas no constituyen una entidad contable pública independiente.

De conformidad con lo anterior, dependiendo de la organización del proceso contable que haya adoptado el municipio de Girón, le corresponderá a este o a la institución educativa llevar a cabo el siguiente tratamiento contable de los recursos para la gratuidad educativa:

- Asignación de los recursos mediante resolución emitida por el Ministerio de Educación Nacional

Con la expedición del acto administrativo de reconocimiento de la obligación, el Ministerio de Educación Nacional debitará la subcuenta 540818-Participación para educación de la cuenta 5408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES y acreditará la subcuenta 240318-Sistema General de Participaciones-Participación para educación de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, el municipio de Girón o la institución educativa debitará la subcuenta 133704-Sistema General de Participaciones-Participación para educación de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 440818-Participación para educación de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

- Giro de los recursos a los fondos de servicios educativos, con base en resolución emitida por el Ministerio de Educación Nacional

Con el giro de los recursos, el Ministerio de Educación Nacional debitará la subcuenta 240318-Sistema General de Participaciones-Participación para educación de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 470508-Funcionamiento de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Por su parte, la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN) debitará la subcuenta 570508-Funcionamiento de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL. A su vez, el municipio de Girón o la institución educativa debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 133704-Sistema General de Participaciones-Participación para educación de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20221100057641 DEL 09-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de las transferencias de bienes sin contraprestación y su reporte en operaciones recíprocas.

Doctor

JUAN CAMILO SANTAMARÍA HERRERA

Subdirector Técnico

Subdirección de Consolidación, Gestión e Investigación

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° 20220010036522 del 04 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La regla de eliminación vigente número 136 – Bienes sin contraprestación, contempla la eliminación del ingreso y gasto afectado en este tipo de transferencias, y como se ha expuesto en anteriores oportunidades, en aplicación de lo señalado en los Marcos Normativos para Entidades de Gobierno y Empresas que no cotizan en el mercado de valores, se establecen opciones en la medición del ingreso para la entidad que recibe los bienes, primando en ellas, el valor de mercado y en ausencia de este el costo de reposición, o en ausencia de los anteriormente señalados por el valor en libros de la entidad que entrega; esta situación conlleva a que la operación no sea 100% recíproca cuando se dispone de un valor de mercado o costo de reposición.

Así mismo, para las entidades de Gobierno si bien se está en aplicación de un modelo del costo, el cual no permite el incremento en el valor de sus activos, pues en su medición posterior solo se prevé el reconocimiento de la depreciación y las pérdidas por deterioro -en el caso de presentar indicios y este sea su resultado-, es importante observar que cuando se generan este tipo de transferencias y se apliquen opciones de medición diferentes al valor en libros, en algunos casos puede presentarse en esencia una revaluación de estos bienes.

Por su parte, aun cuando la Contaduría General de la Nación bajo concepto 20182000056401 del 07 de noviembre de 2018, indicó no tener previsto la modificación de los marcos contables para adaptar el modelo revaluado para los activos reconocidos al costo, y que en su comunicación 20211300081331 del 29 de septiembre de 2021 emitida por la Subcontaduría de Consolidación de la

Información, como respuesta al punto 2 consultado mediante radicado SDH2021EE16144601 del 30 de agosto de 2021, sobre el procedimiento para el reporte en el formulario de operaciones recíprocas, con el fin de evitar que se presenten este tipo de diferencias, concluyó;

‘... Ante la situación de presentarse diferencia en el método de reconocimiento por cada una de las partes que intervienen en la transacción, las subcuentas referenciadas se trasladaran a una nueva regla, asociada al mensaje: ‘Por criterio contable y normatividad vigente’ a partir de septiembre de 2021.

Dada esta situación particular se consultó a la Subcontaduría de Investigación y Normas para que se defina el tratamiento contable a partir de lo expuesto en su comunicación y esperamos respuesta para revisar las respectivas reglas de eliminación.’.

A la fecha, encontramos que si bien las subcuentas relacionadas con la actual regla de eliminación número 136 Bienes sin contraprestación, en efecto presentaron cambio en el mensaje a ‘Por criterio contable y normatividad vigente’; mediante concepto 20211100087111 del 26 de octubre de 2021 de la Subcontaduría General y de Investigación, no se abordó sobre el tratamiento contable para la pregunta 2 y que fue trasladada por la Subcontaduría de Consolidación de la Información como se refiere del apartado concluyente de la comunicación 20211300081331.

Por lo anterior, se solicita concepto sobre las siguientes inquietudes:

- a. ¿Se ha previsto un tratamiento contable diferente al actual, en cuanto a la transferencia de bienes sin contraprestación?
- b. ¿Cuál es el procedimiento para el reporte en el formulario de operaciones recíprocas con el fin de evitar que se presente esta diferencia en la consolidación de los estados financieros?”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.3.5. Bases de medición de activos

105. Las bases de medición aplicables a los activos son costo, costo reexpresado, costo amortizado, costo de reposición, valor de mercado, valor en uso y valor neto de realización.

(...)

6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una

obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(...)

8. Las propiedades, planta y equipo se medirán por el costo (...)

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

(...)

6. Los bienes de uso público se medirán por el costo (...)

12. Después del reconocimiento, los bienes de uso público se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado.

(...)

14. PROPIEDADES DE INVERSIÓN

(...)

7. Las propiedades de inversión se medirán por el costo (...)

14. Después del reconocimiento, las propiedades de inversión se medirán por el costo menos la depreciación acumulada menos el deterioro acumulado (...)

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

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).

El concepto con radicado CGN 20182000056401 del 07 de noviembre de 2018, dirigido a la doctora Marcela Victoria Hernández Romero, Contadora General de Bogotá D.C., en sus conclusiones señala:

“Los elementos que conforman la propiedad, planta y equipos, inventarios, bienes de uso público, propiedades de inversión o lo bienes históricos y culturales, entre otros activos, en el momento en que se adquieren o se miden por primera vez, deben reconocerse por el costo; es decir, por el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o por el valor de la contraprestación entregada, al que se le adicionan todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración de la entidad.

Dado que ese tipo de bienes también puede obtenerse como resultado de una transacción sin contraprestación, en desarrollo de un contrato de concesión, en cumplimiento de un contrato de permuta o como resultado de un contrato de arrendamiento financiero, el costo será el que corresponda a su medición inicial, de acuerdo con lo dispuesto en las normas correspondientes” (Subrayado fuera de texto).

La comunicación con radicado CGN 20211300081331 del 29 de septiembre de 2021, dirigida a su despacho, indica:

“El traslado de bienes, entre entidades públicas, entendidos como los retirados e incorporados en las subcuentas de la cuenta de Propiedad, planta y equipo, con base en al método de reconocimiento del valor del bien en la transacción, como puede ser a valor de mercado, para quien recibe, y valor en libros para quien entrega, se verá reflejado en forma individual en los estados financieros de las entidades participantes, y las diferencias en la aplicación simultánea de las dos bases de medición en una misma transacción, será incorporada en el proceso de consolidación realizado en la CGN, toda vez que las subcuentas del grupo 16-Propiedad, planta y equipo no están vinculadas en las reglas de eliminación, por tanto no se reportan en el formulario de operaciones recíprocas.

(...)

Ahora bien, en esta parte y una vez analizada la regla 44- Subvenciones y otras transferencias, en los bienes relacionados con propiedad, planta y equipo, como es el caso de las subcuentas: 442807- Bienes recibidos sin contraprestación, 443006 – Bienes recibidos sin contraprestación, 542307 – Bienes entregados sin contraprestación, 542407 – Bienes entregados sin contraprestación y 589029 – Bienes entregados sin contraprestación a entidades de gobierno, y ante la situación de presentarse diferencia en el método de reconocimiento por cada una de las partes que intervienen en la transacción, las subcuentas referenciadas se trasladaran a una nueva regla, asociada al mensaje: “Por criterio contable y normatividad vigente” a partir de septiembre de 2021” (Subrayado fuera de texto).

El concepto con radicado CGN 20211100087111 del 26 de octubre de 2021, dirigido a su despacho, como parte de las conclusiones señala:

“Pregunta 3. De lo anterior resulta que, para la entidad que incorpora a su contabilidad los bienes recibidos en una operación sin contraprestación, el valor determinado de conformidad con el numeral 1.3. Transferencias de la norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación, corresponde a la medición inicial de los mismos. Por su parte, con la entrega de los bienes, la entidad que los transfiere los debe retirar de su información financiera por el valor en libros que presenten en el momento de la transferencia, siendo uno y otro, hechos económicos independientes.

Ahora bien, la medición posterior de los bienes clasificados en la categoría de Propiedades, planta y equipo corresponde al costo, menos la depreciación acumulada, menos el deterioro acumulado, en efecto, el valor revaluado no ha sido definido como criterio de medición dentro del Marco Normativo expedido por la CGN para las entidades de gobierno” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se observa que la CGN a través de los procesos de actualización del Marco Normativo para Entidades de Gobierno no ha modificado el tratamiento contable en lo relacionado a las transferencias de bienes sin contraprestación, y a la fecha no prevé realizar modificación alguna frente a los lineamientos que se han dado para el reconocimiento de este tipo de hecho económicos.

Por lo anterior, y como se ha señalado en los conceptos previamente emitidos en respuesta a las consultas relacionadas, la entidad que entrega un bien a través de una transferencia sin contraprestación deberá dar de baja en cuentas el bien entregado por el valor en libros que este tenía, es decir, si el bien transferido corresponde a un elemento de propiedades, planta y equipo, bienes de uso público o propiedades de inversión, su valor corresponderá al costo menos la depreciación menos cualquier deterioro del valor reconocido, siendo este valor el criterio definido como medición posterior para los bienes que han sido reconocidos en estos grupos.

Por su parte, la entidad que recibe el bien a través de la transferencia deberá aplicar lo señalado en la norma del Ingresos de transacciones sin contraprestación para reconocerlo en su información financiera, es decir, medir el bien por su valor de mercado, pero en los casos en que no se tenga dicho valor podrá medirlo por su costo de reposición, y como última opción, por ausencia de las anteriores bases de medición, podrá medir el bien recibido por el valor en libros que tenía el bien en la entidad que lo entregó.

A partir de lo anterior, se tendrá la existencia de una diferencia en los valores que sean reportados por las entidades participantes de la transferencia en el reporte de operaciones recíprocas, en los casos donde la entidad que reciba el bien pueda medir el valor de mercado o el costo de reposición de este. Caso para el cual, como se le indicó en la comunicación con radicado CGN 20211300081331 del 29 de septiembre de 2021, se justificará la diferencia generada por concepto de criterio contable y aplicación de la normativa vigente.

El único caso para el cual no se debe presentar diferencia en el reporte de operaciones recíprocas por transferencia de bienes sin contraprestación, será en el que la entidad que reciba el bien deba medirlo por el valor en libros que tenía en la entidad que lo entregó, por cuanto no fue posible obtener el valor de mercado o costo de reposición.

CONCEPTO No. 20221100059201 DEL 26-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de una donación de activos no monetarios.

Doctora
 OLGA LUCIA MUÑOZ BELALCÁZAR
 Instituto Municipal de Deporte y Recreación - Candelaria
 Candelaria, 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), trasladada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y radicada con el N° 20220010038972 del 23 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Solicitamos por favor nos indiquen el procedimiento contable y/o presupuestal relacionada con el ingreso de donaciones en especie relacionadas con activos agotables (zapatos, maletines, ropa, pantalonetas, gorras, etc).

1. Por el tipo de activo no consideramos llevarlo al patrimonio fiscal de la entidad.
2. Considerando las reglas de eliminación de operaciones recíprocas, debemos afectar una cuenta 4, ya que el donante (entidad pública), reporta la donación como un gasto de la cuenta 5.
3. En caso de que este tipo de operaciones (donación) afecte el presupuesto de ingresos y gastos cual es el procedimiento? ¿O solo se registra contablemente?
4. Revisando el CUIPO para entidades descentralizadas, se evidencia que aplica códigos de gobiernos extranjeros, organizaciones internacionales y entidades privadas, no aplica para entidades de gobierno colombiano”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin 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 y bienes expropiados.

1.3.1. Reconocimiento

8. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

9. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

10. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

11. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la

medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

12. Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

13. La capacidad de excluir o restringir el acceso de terceros a los beneficios económicos o al potencial de servicio de un activo es un elemento esencial de control que distingue los activos de la entidad de aquellos bienes a los que todas las entidades tienen acceso y de los que se benefician. En los casos en los cuales se requiera un acuerdo de transferencia antes de que los recursos puedan ser transferidos, la entidad receptora de los recursos no los reconocerá como activos hasta el momento en que el acuerdo sea vinculante y esté claro el derecho a la transferencia. Si la entidad no tiene capacidad de reclamar legal o contractualmente los recursos, no los reconocerá como activo” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 062, 064 y 065 de 2022, describe las siguientes cuentas así:

1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA: “Representa el valor de los bienes adquiridos con el objeto de ser vendidos a precios de mercado o de no mercado o distribuidos en forma gratuita y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento”.

2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS: “Representa el valor de los pasivos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de ingresos y afectan varios periodos en los que deberán ser aplicados o distribuidos”.

4428-OTRAS TRANSFERENCIAS: “Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad en transacciones sin contraprestación con terceros, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos recibidos estén destinados a la creación de la entidad se registrarán en la cuenta Capital Fiscal”.

CONCLUSIONES

Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y por los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, que establecen que a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, se aclara que la CGN no tiene competencia para pronunciarse en relación con el tratamiento presupuestal de las donaciones.

Por otro lado, de acuerdo con las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se reconocen 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, dentro de los cuales se contemplan las transferencias.

Para el reconocimiento de una transferencia, como es el caso de su consulta, donde se entrega un inventario de bienes, es importante que la entidad determine si estos se encuentran sujetos a alguna estipulación, es decir, una condición o una restricción en relación con la aplicación o el uso de los bienes recibidos, como se señala a continuación:

Si la transferencia no se encuentra sujeta a ningún tipo de estipulación (es decir que la entidad que entrega los bienes no impone condiciones sobre su uso o destinación) o restricción (es decir que para el cumplimiento de una finalidad particular no exige su devolución), la entidad receptora de los bienes reconocerá este hecho económico en el momento en que se den las condiciones de control de los bienes recibidos, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Cuando se requiere que la entidad use los bienes recibidos para una finalidad particular y si esto no ocurre deberá devolverlos al donante, la entidad deberá realizar el reconocimiento del hecho económico cuando tenga el control de los bienes, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y un crédito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS. Este pasivo se reducirá en la medida en que la entidad cumpla las condiciones asociadas al uso de los bienes, momento en el cual reconocerá el ingreso 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 correspondiente de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

CONCEPTO No. 20221100062111 DEL 05-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación Ingresos de transacciones con contraprestación
	SUBTEMA	Reconocimiento del ingreso obtenido por el aprovechamiento de escenarios deportivos y culturales. Reconocimiento de la Tasa Pro Deporte y Recreación creada por la Ley 2023 del 2020 y reglamentada en la Ordenanza 011 de 2022.

Doctor
ALDEMAR YAQUENO RODRÍGUEZ
Profesional Especializado
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° 20220010039452 del 25 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se pregunta:

- 1- ¿Cuáles son las cuentas contables que se deben utilizar para el registro contable del aprovechamiento de escenarios deportivos y culturales, y cuál es el proceso y procedimiento de la causación e ingreso del mismo?
- 2- ¿Cuál es el proceso, procedimiento y asientos contables necesarios para el registro de lo normado en la Ley 2023 del 2020, por medio de la cual se crea la tasa pro deporte y recreación?

CONSIDERACIONES

La Ley 2023 de 2020, por medio de la cual se crea la Tasa Pro Deporte y Recreación, establece:

“ARTÍCULO 1°. Objeto de la Tasa Pro Deporte y Recreación. Facúltese a las Asambleas Departamentales, Concejos Municipales y Distritales para crear una Tasa Pro Deporte y Recreación, recursos que serán administrados por el respectivo ente territorial, destinados a fomentar y estimular el deporte y la recreación, conforme a planes, programas, proyectos y políticas nacionales o territoriales.

(...)

ARTÍCULO 4°. Hecho generador. Es la suscripción de contratos y convenios que realicen la Administración Central del Departamento, Municipio o Distrito, sus Establecimientos Públicos, las Empresas Industriales y Comerciales, y Sociales del Estado del Departamento, Municipio o Distrito, las Sociedades de Economía Mixta donde la Entidad Territorial posea capital social o accionario superior al 50% y las entidades descentralizadas indirectas con personas naturales o jurídicas.

(...)

ARTÍCULO 5°. Sujeto activo. El sujeto activo de la Tasa Pro Deporte y Recreación es el respectivo ente territorial, previa aprobación de la Asamblea Departamental, Concejo Municipal o Distrital” (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 174 de 2022 de la Gobernación del Departamento de Nariño, por medio del cual, se adopta el manual de aprovechamiento económico de escenarios deportivos y culturales administrados por la Secretaría de Recreación y Deporte y la Dirección Administrativa de Cultura de la Gobernación de Nariño, se fija las retribuciones por su utilización y se deroga el Decreto 616 de 2021, establece:

“ARTÍCULO PRIMERO: Adoptar el manual de aprovechamiento económico de escenarios deportivos y culturales administrados por la secretaría de Recreación y Deporte y la Dirección Administrativa de Cultura de la Gobernación de Nariño.

ARTÍCULO SEGUNDO - DELEGACIÓN: Delegar al Secretario de Recreación y Deporte y al Director de la Dirección Administrativa de Cultura de la Gobernación de Nariño previo estudio, viabilidad y cumplimientos de los requisitos previstos en el manual de aprovechamiento económico de escenarios deportivos y culturales administrados por la Secretaría de Recreación y Deporte y la Dirección Administrativa de Cultura de la Gobernación de Nariño adoptado mediante el presente decreto, por medio de acto administrativo motivado autorice o conceda permiso de uso de los escenarios deportivos y culturales, en aquellos casos donde de la cuantía del mismo sea igual o inferior a CIENTO OCHENTA Y CUATRO (184) UVT y/o cuando la solicitud sea sin remuneración económica” (Subrayado fuera de texto).

La ordenanza 011 de 2022 de la Asamblea Departamental de Nariño, por medio de la cual se crea la Tasa Pro Deporte y Recreación en el Departamento de Nariño y se dictan otras disposiciones, establece:

“Artículo 1.- Creación. Crear. La tasa Pro Deporte y Recreación en el Departamento de Nariño como una renta destinada a fomentar y estimular el Deporte y Recreación, conforme a los planes, programas, proyectos y políticas nacionales o territoriales.

(...)

Artículo 5.- Sujeto activo. El sujeto activo de la Tasa Pro Deporte, y Recreación es la Gobernación de Nariño.

Artículo 6.- Sujeto pasivo o responsable. Son responsables de la tasa, toda persona natural o jurídica que suscriba contratos, convenios o negocie de forma ocasional, temporal o permanente los suministros, obras, asesorías, consultorías, provisiones, e intermediaciones y demás formas contractuales que celebren con la Administración Central del Departamento (...).

Parágrafo. Las entidades señaladas en el presente artículo se constituirán en agentes recaudadores de la Tasa Pro Deporte y Recreación. Así mismo, serán agentes recaudadores de la Tasa Pro Deporte y Recreación las entidades objeto del parágrafo 2 del artículo 4° de la presente Ley. (Ley 2023 de 2020) que posean capital social superior al 50% y las entidades descentralizadas indirectas.

(...)

Artículo 9.- Cuenta maestra especial y transferencia. El Departamento de Nariño como sujeto Activo de la Tasa Pro Deporte y Recreación creará una cuenta maestra especial para el depósito y transferencia denominada: Tasa Pro Deporte y Recreación. Los agentes recaudadores especificados en el Parágrafo del artículo 6º de la presente Ley girarán los recursos de la tasa a nombre del Sujeto Activo en la cuenta maestra especial dentro de los diez (10) primeros días siguientes al mes vencido. Los rendimientos bancarios que se obtengan serán propiedad exclusiva del Sujeto Activo, para los fines definidos en el artículo 2º de la presente ley” (Subrayado fuera de texto).

La Ordenanza 023 de 2022 de la Asamblea Departamental de Nariño, por medio de la cual se modifica la ordenanza No. 011 de 2022, que crea la Tasa Pro Deporte y Recreación en el Departamento de Nariño y se dictan otras disposiciones, establece:

“Artículo 2º. -MODIFICAR EL ARTÍCULO 5º DE LA ORDENANZA No. 011 de 2022. Modifíquese el artículo 5º de la ordenanza No. 011 de 2022, el cual para todos los efectos quedará así:

Artículo 5º. – Sujeto activo. El sujeto activo de la Tasa Pro Deporte, y Recreación es el Departamento de Nariño.

(...)

Artículo 5º. -MODIFICAR EL ARTÍCULO 9º DE LA ORDENANZA No. 011 de 2022. Modifíquese el artículo 9º de la ordenanza No. 011 de 2022, el cual para todos los efectos quedará así:

Artículo 9º. - Cuenta maestra especial y transferencia. El Departamento de Nariño como sujeto Activo de la Tasa Pro Deporte y Recreación creará una cuenta maestra especial para el depósito y transferencia denominada: Tasa Pro Deporte y Recreación. Los agentes recaudadores especificados en el Parágrafo del artículo 3º de la presente Ordenanza, girarán los recursos de la tasa a nombre del Sujeto Activo en la cuenta maestra especial. Los rendimientos bancarios que se obtengan serán propiedad exclusiva del Sujeto Activo, para los fines definidos en el artículo 1º de la presente Ordenanza” (Subrayado fuera de texto).

En Sentencia 7300 de 1997 el Consejo de Estado manifestó:

“De acuerdo con la doctrina y la jurisprudencia, la contribución es una especie de tributo, y por tanto, una erogación de carácter obligatorio por cuanto emana del poder de imposición del Estado, a cargo de un grupo o sector determinado de personas, que tiene una destinación específica a la obra pública, función pública o servicio que le sirve de causa y cuyos beneficiarios son los mismos contribuyentes” (Subrayado fuera de texto).

En sentencia C-465 de 1993, se indica con respecto a las tasas:

"Son aquellos ingresos tributarios que se establecen unilateralmente por el Estado, pero sólo se hacen exigibles en el caso de que el particular decida utilizar el servicio público correspondiente. Es decir, se trata de una recuperación total o parcial de los costos que genera la prestación de un servicio público; se autofinancia ese servicio mediante una remuneración que se paga a la entidad administrativa que lo presta" (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el Manual de aprovechamiento económico de escenarios deportivos y culturales administrados por la Secretaría de Recreación y Deporte y la Dirección Administrativa de Cultura de la Gobernación de Nariño, indica:

"Resolución No. 358 de 2020 por medio de la cual se delega la administración de los bienes inmuebles de infraestructura deportiva a la Secretaría de Recreación y Deporte en donde, entre otras, se establecen las siguientes funciones:

‘Artículo 1°: Asignar a partir de la fecha al señor RICARDO RAÚL MUÑOZ DELGADO, identificado con C.C. No. 98.322.928, Secretario de Recreación y Deporte, Código 020, Grado 02, adscrito al Despacho del Gobernador, con las siguientes funciones:

1. Velar por la conservación de los bienes inmuebles de infraestructura deportiva de propiedad del Departamento Nariño.
2. Dirigir y controlar el manejo de los bienes inmuebles de infraestructura deportiva de propiedad de la Gobernación de Nariño.
3. Elaborar y suscribir estudios previos y análisis del sector y/o mercado, cuando se pretenda alquilar, arrendar, entregar a título gratuito u otra figura de tenencia de los inmuebles de infraestructura deportiva de propiedad de la Gobernación de Nariño.
4. Administrar todos los bienes inmuebles de infraestructura deportiva de propiedad de la Gobernación de Nariño, de manera eficaz y eficiente’.

(...)

VI. CONDICIONES DE USO

1. ACCESO A LOS ESCENARIOS DEPORTIVOS Y CULTURALES

Todas las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, que pretendan dar uso a los escenarios deportivos y culturales tendrán que solicitarlo de manera formal a la Secretaría de Recreación y Deporte o a la Dirección Administrativa de Cultura de la Gobernación de Nariño las cuales expedirán las autorizaciones que se requieran para dar en condición de préstamo, el uso de los escenarios deportivos o culturales o suscribirán los contratos y/o convenios según corresponda con las personas naturales o jurídicas que cumplan con las condiciones exigidas para cada caso.

El aprovechamiento económico de escenarios deportivos y culturales, respecto de su uso a favor de los interesados se hará de conformidad con las normas que regulan la contratación estatal, por tal razón, se suscribirán los contratos y/o convenios pertinentes respecto de todas aquellas actividades que generen una contraprestación económica tales como las deportivas profesionales, actividades culturales de carácter público o privado, etc.

(...)

II. SOLICITUDES Y TIPOS DE VINCULACIÓN

1. SOLICITUD DE USO

La solicitud por parte de los interesados se deberá realizar con un anticipo de diez (10) días hábiles a la realización del evento a desarrollar, la solicitud deberá ser radicada a través de una petición formal la cual deberá contener la identificación del o los interesados, identificación del escenario a utilizar, descripción de las zonas a utilizar ya sea de manera parcial o total, descripción del evento a desarrollar, fechas de inicio y finalización del evento a desarrollar.

Una vez aprobada la solicitud por parte de la Secretaría de Recreación y Deporte o de la Dirección Administrativa de Cultura de la Gobernación de Nariño, se solicitará la documentación necesaria para la suscripción de los contratos y/o convenios según se requiera, o en su defecto la expedición del acto administrativo que autorice el uso con o sin remuneración económica, los cuales se realizarán bajo los parámetros establecidos en el Manual de Contratación, el Departamento Administrativo de Contratación y la Secretaría de Recreación y Deporte de la Gobernación de Nariño o quien haga sus veces.

PARÁGRAFO 1º: Los interesados que soliciten desarrollar cualquier tipo de actividad dentro de los escenarios deportivos o culturales, a título gratuito u oneroso, deberá garantizar el reintegro de las instalaciones, en las mismas condiciones en la cuales se puso a disposición.

(...)

2. CONTRATO DE APROVECHAMIENTO ECONÓMICO DE ESCENARIOS DEPORTIVOS Y CULTURALES

La Gobernación de Nariño, podrá suscribir con los interesados un contrato y/o convenio de aprovechamiento económico de escenarios deportivos y culturales, en aquellos casos donde de la cuantía del mismo sea mayor a CIENTO OCHENTA Y CUATRO (184) UVT, siempre y cuando se cumpla

con los requisitos y fines previstos en el manual de aprovechamiento económico de escenarios deportivos y culturales.

Una vez radicada la solicitud por parte de los interesados en el uso de los escenarios deportivos o culturales, esta deberá ser puesta en conocimiento por el grupo técnico de la Secretaría de Recreación y Deporte o la Dirección Administrativa de Cultura de la Gobernación de Nariño según sea el caso, quienes verificarán la viabilidad de la solicitud y las actividades a desarrollar, posteriormente deberá contar con la aprobación del Secretario de Recreación y Deporte o del Director Administrativo de Cultura, una vez revisada la solicitud, para la suscripción del contrato de aprovechamiento económico de escenarios deportivos y culturales, se establecerá la identificación de los interesados, el objeto contractual, las condiciones o términos de uso, las obligaciones de las partes, el valor, el rubro donde deberán realizar la consignación por la suscripción del contrato, las formas de pago, el plazo y lugar de ejecución, cláusulas penales, multas, las garantías que se requieran la designación de supervisión, y los términos de liquidación.

Los contratos de aprovechamiento económico de escenarios deportivos y culturales que se suscriban no otorgarán en ningún caso, derechos de dominio y posesión de los bienes administrados por el Departamento" (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

6.1.4. Ingresos

73. 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.

74. Los ingresos de las entidades de gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación.

75. 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 entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos los impuestos y las transferencias.

76. 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” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, disponen:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

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.

(...)

16.3. Arrendamientos operativos

16.3.1. Contabilización para el arrendador

16.3.1.1. Reconocimiento y medición

33. Cuando el arrendamiento se clasifique como operativo, el arrendador seguirá reconociendo el activo arrendado, de acuerdo con su clasificación, la cual corresponderá a propiedades, planta y equipo; propiedades de inversión; o activos intangibles.

34. El arrendador reconocerá la cuenta por cobrar y los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos (excluyendo lo que se reciba por servicios tales como seguros o mantenimientos) de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, incluso si los cobros no se perciben de tal forma. Lo anterior, salvo que otra base sistemática de reparto resulte más representativa para reflejar adecuadamente el patrón temporal de consumo de los beneficios derivados del uso del activo arrendado.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

2.1.3. Ingresos por el uso de activos por parte de terceros

10. Se reconocerán como ingresos por el uso de activos por parte de terceros los intereses; los derechos de explotación concedidos; los arrendamientos; y los dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros.

11. Los ingresos por el uso de activos por parte de terceros se reconocerán siempre que el valor de los ingresos pueda medirse con fiabilidad y sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos o el potencial de servicio, asociados con la transacción.

(...)

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.

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizada según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2021, describe las siguientes cuentas así:

1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS: “Representa el valor de los derechos a favor de la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones y cuotas de sostenimiento. Así mismo, incluye los derechos originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros”.

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”.

4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS: “Representa el valor de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones y cuotas de sostenimiento.

4808-INGRESOS DIVERSOS: “Representa el valor de los ingresos de la entidad provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.”

CONCLUSIONES

1. Reconocimiento de los ingresos obtenidos mediante el aprovechamiento de espacios deportivos:

De conformidad 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. Así, el control sobre un recurso implica la capacidad de la entidad para, entre otros, usarlo o determinar el uso que un tercero debe darle.

Además, también señala 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, los cuales surgen de transacciones con y sin contraprestación. Por lo tanto, se reconocerán cuando el valor de los ingresos pueda medirse con fiabilidad y sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociado con la transacción.

Por su parte, la Norma de ingresos de transacciones con contraprestación establece que se reconocerán como ingresos por el uso de activos por parte de terceros los intereses; los derechos de explotación concedidos; los arrendamientos; y los dividendos, participaciones o excedentes financieros, entre otros. Los ingresos por arrendamientos son aquellos que percibe la entidad por el derecho otorgado a terceros para el uso de activos tangibles e intangibles y su reconocimiento se realizará de acuerdo con la Norma de arrendamientos.

Conforme a lo señalado por la Norma de arrendamientos, 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. La clasificación del arrendamiento dependerá de la esencia económica y naturaleza de la transacción, más que de la forma legal del contrato.

Por lo tanto, los arrendamientos se clasifican dependiendo de la transferencia de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo que haga el arrendador al arrendatario, entre arrendamientos financieros o arrendamientos operativos. Así, la entidad deberá evaluar las particularidades del contrato y si se transfieren al arrendatario los riesgos y ventajas inherentes al control del activo, se tratará de un arrendamiento financiero. En caso contrario, si no se transfieren los riesgos y ventajas inherentes al control del activo, entonces se tratará de un arrendamiento operativo.

Por lo anterior, cuando el Departamento tenga el derecho a percibir una remuneración económica por el uso de los espacios deportivos, según lo señalado en el manual de aprovechamiento económico de escenarios deportivos y culturales de la Gobernación de Nariño, estos corresponden a un ingreso de transacciones con contraprestación por el uso de activos por parte de terceros.

Por lo tanto, como se trata de un arrendamiento operativo según la información suministrada, la Gobernación de Nariño continuará reconociendo, midiendo y presentando en su estado de situación financiera, estos bienes inmuebles entregados en arrendamiento operativo de acuerdo con la Norma que aplique a su clasificación.

Cuando surjan el derecho de recibir el pago por el arrendamiento realizado, el Departamento debitará la subcuenta 138439-Arrendamiento Operativo de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 480817-Arrendamiento Operativo de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, por los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos (excluyendo lo que se reciba por servicios tales como seguros o mantenimientos). Las cuentas por cobrar y los ingresos se reconocerán de forma lineal durante el transcurso del plazo del arrendamiento, incluso si los pagos no se perciben de tal forma.

2. Reconocimiento de la Tasa Pro Deporte y Recreación creada por la Ley 2023 del 2020:

Conforme a lo dispuesto en la Ley 2023 del 2020, se faculta a las Asambleas Departamentales, Concejos Municipales y Distritales para crear una Tasa Pro Deporte y Recreación, recursos que serán administrados por el respectivo ente territorial, destinados a fomentar y estimular el deporte y la recreación, conforme a planes, programas, proyectos y políticas nacionales o territoriales.

A su vez, mediante ordenanza 023 de 2022 de la Asamblea Departamental de Nariño, se faculta al Departamento de Nariño como sujeto activo de la Tasa Pro Deporte y Recreación, quien creará una cuenta maestra especial para el depósito y transferencia denominada: Tasa Pro Deporte y Recreación.

Por su parte, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación define 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.

En consecuencia, el Departamento de Nariño, como sujeto activo de la Tasa Pro Deporte y Recreación, debitará la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditará la subcuenta 411001-Tasas de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS, por el valor determinado en los actos administrativos o documentos que establezcan los derechos.

Cuando la entidad recaude los recursos girados por los agentes retenedores a la cuenta maestra especial, el Departamento debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 131101-Tasas de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

CONCEPTO No. 20221100062191 DEL 06-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales
	SUBTEMA	Tratamiento contable de una donación recibida a través de tesorería centralizada en el periodo contable del año 2020.

Doctor
ANDRÉS VERGARA BALLÉN
Director Financiero
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° 20220010040642 del 30 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Derivado de la Auditoría financiera realizada por la Contraloría General de la República (CGR) finalizada en Junio de 2022, se generó el hallazgo contable ‘Corrección de errores periodo contable anterior Cuenta 3109 (Dirección General)’, el cual versa sobre los recursos asignados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público en 2020, en virtud de una donación efectuada por la Unión Europea, proceso que a continuación me permito detallar así:

1. El Ministerio de Hacienda asignó el día 25 de Agosto de 2020 al ICBF un DRXC con numero 6721820 por valor de \$1.579.012.260.
2. Mediante correo electrónico del 10 de Noviembre de 2020 la Agencia de Reincorporación y Normalización le indica al ICBF que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público había recibido EUR 3.500.000, en el marco del Convenio No.
3. T0644 suscrito con la Unión Europea – UE. Así mismo, indicó que dicho valor había sido monetizado a una tasa de cambio Euro/Peso de tasa de \$4.511,4636, y distribuido a distintas entidades así:

(...)

4. Para poder incorporar los recursos dentro del presupuesto de ingresos del ICBF el MHCP indicó que era necesario imputar dicho documento de recaudo por clasificar. Dado que la entidad no tenía el rubro correspondiente habilitado en el SIF Nación para hacerlo, fue necesario habilitar el rubro 2-0-

002-08-1-02-01 (Donaciones de organizaciones internacionales no condicionadas a la adquisición de un activo). Es así como, el 30 de diciembre de 2020 se creó el documento de recaudo de ingresos presupuestales No. 134920 cuyo comprobante contable asociado es el No. 527620. A continuación, se presentan ambos documentos.

(...)

La traza contable automática generada en la vigencia 2020 en el SIF Nación tomó las cuentas 572080-recaudos y la 442808001-donaciones.

5. El 2 de septiembre de 2021, por instrucciones del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el ICBF realizó en el SIF Nación la anulación del documento de recaudo de ingresos presupuestales No 134920 por valor de \$1.579.012.260 y procedió a registrar nuevamente la imputación del DRXC inicial No. 6721820.

Lo anterior, con el propósito de vincular el Documento de Destinación Especifica No. 121 generado por la ARN y darle control al uso específico de los recursos en las entidades que lo ejecutan, opción que el SIF nación ofrece para este tipo de donaciones.

6. Al realizar estos dos ajustes se generaron 3 documentos. El primero con número 305636, es la anulación del comprobante contable No. 527620 del 30 de diciembre de 2020 (que como ya se indicó está asociado al Documento de recaudo de ingresos presupuestales 134920), tal como se muestra a continuación.

(...)

Teniendo en cuenta lo anteriormente descrito, y dado el hallazgo impuesto por la CGR en el proceso auditor, se solicita de manera respetuosa emitir concepto técnico sobre la forma correcta de abordar una situación como la descrita a lo largo del documento, estableciendo, para cada paso, cuál debería ser la afectación contable y de manera específica indicar la forma en la cual debe actuar el ICBF para los casos en que sea necesario realizar la reversión de un documento de recaudo de vigencia anterior para su respectiva clasificación en vigencia actual”.

A través de correo electrónico del día 04 de octubre de 2022, el ICBF indica que los comprobantes adicionales generados son el comprobante contable número 305689 del 02 de septiembre de 2021, en el cual el sistema registra un débito en la subcuenta 240720 y un crédito en la subcuenta 442808 por concepto del registro del recaudo, y el comprobante contable número 385808 del 30 de septiembre de 2021, el cual se realizó de forma manual para corregir y subsanar la traza automática generada por el sistema y reclasificar el valor del subcuenta 240720 a la subcuenta 572080.

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, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incide en los resultados del periodo.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el estado de situación financiera o en el estado de resultados, de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, costo o gasto, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de beneficios económicos o potencial de servicio asociado y que tenga un valor que se pueda medir con fiabilidad.

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

Se reconocerán como activos, los recursos controlados por la entidad, que resulten de un evento pasado y de los cuales se espere obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

Se reconocerán como ingresos, los incrementos en los beneficios económicos o en el potencial de servicio producidos a lo largo del periodo contable (bien en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como salidas o decrementos de los pasivos) (...)

La aplicación del principio de Devengo es coherente con la condición de que el ingreso se reconoce si ha surgido un incremento en el potencial de servicio de un activo o en los beneficios económicos, dado que tiene como objetivo restringir el reconocimiento solo a aquellas partidas que, además de poder medirse con fiabilidad, poseen un grado de certidumbre suficiente” (Subrayado fuera de texto).

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 425 de 2019, establecen:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin que deba entregar a cambio una contraprestación que se aproxime al valor de mercado del recurso que se recibe, es decir, la entidad no entrega nada a cambio del recurso recibido o, si lo hace, el valor entregado es significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido (...)

1.3. Transferencias

9. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación, bienes expropiados y donaciones.

1.3.1. Reconocimiento

(...)

12. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

(...)

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.

(...)

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 su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen:

“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” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución 006 de 2017, establece:

“1.2. Operaciones de enlace

Las operaciones de enlace se utilizan para el registro del recaudo, por parte de la tesorería centralizada, de derechos de otras entidades por los ingresos devengados y el flujo por las obligaciones originadas en la emisión y colocación de títulos de deuda y préstamos por pagar de otras entidades del mismo nivel y, en consecuencia, sirven en las entidades para cancelar derechos y reconocer obligaciones.

1.2.1. Recaudos y reclasificación en la entidad

(...)

Por su parte, la entidad debitará la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditará el activo o pasivo que cumpla con la definición del elemento y atienda al hecho económico” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

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, razón que conlleva a que una misma transacción u operación tenga tratamientos diferenciados o que incluso sólo sean objeto de registro en solo uno de estos sistemas, dado que, tanto la contabilidad financiera como la contabilidad presupuestal tienen su propio alcance, pues responden a normativas específicas, pero complementarias y conciliables entre sí.

En este sentido, la información 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, situación que la convierte en un instrumento financiero separado de la anterior, y por lo tanto los resultados arrojados no pueden ser iguales entre sí.

Ahora bien, de acuerdo con las consideraciones expuestas, en atención al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para el reconocimiento de los elementos de los estados financieros la entidad atenderá al principio de Devengo del Marco Conceptual, el cual establece que los hechos económicos se registran cuando surgen los derechos y obligaciones o cuando inciden en los resultados del período. Asimismo, la norma de Ingresos de transacciones sin contraprestación, actualizada por la Resolución 425 de 2019, establecía que las donaciones se reconocerían como parte de los ingresos del periodo cuando quien transfería el recurso se obligaba, de manera vinculante, a la realización de la transferencia.

Bajo el contexto de la normativa contable, y en atención a que el ICBF en los registros remitidos se indica que la donación recibida no se encontraba condicionada, el registro contable que ha debido efectuar la entidad en el periodo contable del año 2020, al cumplirse los criterios para el reconocimiento del derecho de la donación en las cuentas por cobrar y en el ingreso del periodo, sería a través de un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 442808-Donaciones de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Dado que el recaudo de los recursos de la donación se efectuó a través de la tesorería centralizada del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se debía dar aplicación al numeral 1.2. Operaciones de enlace del Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, con lo cual, una vez los recursos ingresan a las cuentas bancarias de la tesorería centralizada, el ICBF debía debitar la subcuenta 572080-Recaudos de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditar la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Como se observa en los registros remitidos por el ICBF en la consulta, para el periodo contable del año 2020 se aplicó lo señalado en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno ya que en la medida en que se cumplieron los criterios para el reconocimiento, la entidad registró el ingreso por transferencia de la donación y afectó la partida correspondiente en la operación de enlace por el recaudo de los recursos realizada por la tesorería centralizada.

En relación con los registros realizados durante el periodo contable del año 2021, los cuales surgen como consecuencia de la anulación en el sistema presupuestal del documento soporte de los registros del año 2020 y el registro del nuevo documento presupuestal, se puede observar a través de los comprobantes contables números 305636, 305689 y 385808 de septiembre de 2021 que el ICBF no presenta un error en su información contable para ese periodo contable, toda vez que el efecto de los registros contables es nulo en el estado de situación financiera y el estado de resultados de la entidad y no generan sobreestimación o subestimación en ninguna de las partidas de los estados

financieros, por lo cual no procede aplicar el numeral 4.3. Corrección de errores de la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

CONCEPTO No. 20221100062801 DEL 11-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de Otras transferencias recibidas de entidades de gobierno y de Empresas que aplican el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran ahorro del Público no cotizantes.

Doctora
 NASLY TORRES BERNAL
 Coordinadora de Contabilidad
 Radio Televisión 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° 20220010041332 del 5 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta la entidad solicita concepto con el fin de dar cumplimiento a lo ordenado por la CGN respecto de conciliación de las operaciones recíprocas, para evitar diferencias en los reportes y unificar criterios con las Entidades de Gobierno y Empresas Públicas respecto del reconocimiento de las transferencias Ley 14 de 1991.

Menciona la entidad que la Ley 14 de 1991 establece en su artículo 21 que: "Ingresos para el canal cultural de Inravisión para las organizaciones regionales de televisión y para la radiodifusión oficial. Inravisión podrá recibir aportes, colaboraciones, auspicios y patrocinios al canal de interés público operado: por este instituto y con destino también a la radiodifusora oficial.

Las organizaciones regionales de televisión pueden recibir el mismo beneficio con destino exclusivo a los programas culturales".

Así mismo, Radio Televisión Nacional de Colombia (RTVC) presenta que en cumplimiento del Marco Normativo para Entidades de Gobierno reconoce estas transferencias en la subcuenta 442890-Otras Transferencias del grupo 44-Transferencias y Subvenciones.

Debido a que la entidad recibe dichos recursos provenientes de Entidades y/o Empresas Públicas que cuentan con un marco normativo diferente se han presentado diferencias en los registros y en las operaciones recíprocas, por cuanto, plantea las siguientes inquietudes:

1. ¿RTVC está interpretando bien la norma en cuanto al tratamiento de dichos recursos como transferencias y registrarlo en la subcuenta 442890-Otras Transferencias?
2. ¿Cuál sería la cuenta recíproca del gasto en el cual las entidades de Gobierno que trasladan los recursos a RTVC deben registrar esta transacción?
3. ¿Cuál sería la cuenta recíproca del gasto en el cual las empresas públicas que tiene la obligación de trasladar recursos de la Ley 14 de 1991 a RTVC deben registrar esta transacción?

Finalmente, RTVC menciona que las anteriores inquietudes surgen en razón a que han recibido a través de una entidad pública el concepto emitido por la CGN con el número 20221 100047641 del 21 de junio de 2022 que se refiere las cuentas 443005 Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno y 443010 Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de empresas públicas, las cuales no se encuentran en el Catálogo General de Cuentas (CGC) para Entidades de Gobierno y de establecerse que el manejo que se debe dar por parte de RTVC es como Subvención, solicitan la incorporación de dichas cuentas en el CGC para Entidades de Gobierno.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

“6.1.4. Ingresos

73. 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.

74. Los ingresos de las entidades de gobierno surgen de transacciones con y sin contraprestación.

75. 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 entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido” (Subrayado fuera del Texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas mediante la Resolución 211 de 2021, indican:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin 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 y bienes expropiados.

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" (Subrayado fuera del Texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las resoluciones 062, 064 y 065 de 2022, describe la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS de la siguiente manera: "Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad en transacciones sin contraprestación con terceros, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos recibidos estén destinados a la creación de la entidad se registrarán en la cuenta Capital Fiscal". Además, establece que se debita con "El valor de la

cancelación de su saldo al final del periodo contable” y se acredita con “El valor causado por concepto de otras transferencias”.

CONCLUSIONES

Previo a dar respuesta a su consulta es pertinente indicar que los conceptos emitidos por la CGN son de obligatorio cumplimiento para las entidades o empresas indicadas en la consulta respectiva, y su contenido es adecuado para aquellas entidades que realicen hechos económicos iguales a los consultados, atendiendo el marco contable que les aplique. De esta manera, el concepto N° 20221100047641 del 21 de junio de 2022 fue emitido por la CGN a Canal Trece - Teveandina Ltda, empresa que aplica el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público; por lo que el Catálogo General de Cuentas (CGC) que aplica esta empresa difiere del CGC que aplican las Entidades de Gobierno.

Ahora bien, de conformidad con las consideraciones antes mencionadas, el Marco Normativo para Entidades de Gobierno define los ingresos como los 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.

Así mismo, la Norma de Ingresos de Transacciones sin Contraprestación señala que 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 y 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.

Por lo tanto, si los recursos de que trata la Ley 14 de 1991 corresponde a ingresos por transferencias no condicionadas, recibidos por parte de RTVC como entidad de gobierno, y que son transferidos por otras entidades de gobierno o por empresas que aplican el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran ahorro del Público; RTVC realizará el reconocimiento contable de acuerdo con lo siguiente:

1. Si RTVC recibe otras transferencias no condicionadas de una entidad de gobierno, en el momento en que debe reconocer el ingreso 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.

Por su parte, la entidad de gobierno que transfiere el recurso reconocerá un débito en la subcuenta 542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

2. Si RTVC recibe otras transferencias no condicionadas de una empresa pública, en el momento en que debe reconocer el ingreso debitará la subcuenta 133712- Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 442829-Bienes, derechos y recursos en efectivo recibidos de empresas públicas de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Por su parte, la empresa pública que aplica el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran ahorro del Público 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. Para este caso particular, la CGN se encuentra evaluando la pertinencia de incluir en el CGC del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran ahorro del Público la subcuenta y cuenta respectiva.

En consecuencia, el reconocimiento de las transferencias que reciba RTVC, como entidad que aplica el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se realizará en la subcuenta respectiva de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, atendiendo la clasificación que en el CGC del Marco Normativo para Entidades de Gobierno se especifica y dependiendo de quien entrega el recurso.

Por lo tanto, las subcuentas 443005-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de entidades de gobierno y 443010-Bienes, derechos y recursos en efectivo procedentes de empresas públicas de la cuenta 4430-SUBVENCIONES, que menciona en su consulta, son subcuentas y cuenta utilizadas por las empresas que aplican el Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran ahorro del Público.

CONCEPTO No. 20221100068001 DEL 17-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.
	SUBTEMA	Tratamiento contable del convenio interadministrativo N°191 de 2018, suscrito entre INDEPORTES ANTIOQUIA y el Municipio Don Matías.

Doctor
FABIÁN DARÍO ARANGO LÓPEZ
Contador Público
Instituto Departamental de Deportes 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°20220010045292 del 04 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) La entidad tiene como misión ‘Es la misión del Instituto servir a las organizaciones deportivas del Departamento a través de los recursos tecnológicos, físicos, humanos y financieros en su propósito de organizar, financiar, investigar, capacitar y fomentar la educación física, la recreación, el deporte y el aprovechamiento del tiempo libre’.

Actualmente la entidad en el cumplimiento de su cometido estatal realiza convenios interadministrativos con los diferentes Municipios antioqueños y/o entes deportivos. Para cofinanciar la construcción y/o mejoramiento de los escenarios deportivos municipales.

En estos convenios se encuentran tantos aportes que realiza Indeportes Antioquia y aportes del Municipio.

La entidad (Indeportes Antioquia) una vez entrega los recursos a los municipios realiza el siguiente registro contable:

Código Contable	Nombre Cuenta contable	NIT	Nombre Tercero	DEBITO	CREDITO
19860401	Convenios Interadministrativos Entes Públicos	890.984.043.8	Municipio de Don Matias	749,769,140	
24020104	Convenios Interadministrativos	890.984.043.8	Municipio de Don Matias		749,769,140

En el manual de políticas contables de la entidad no se tienen estipulado como sería la amortización de estos recursos, actualmente se viene realizando la amortización directamente al gasto público social una vez se encuentre en firme el acta de liquidación del convenio interadministrativo.

Actualmente el convenio interadministrativo tiene plazo de ejecución en el mismo periodo fiscal, pero la ejecución por parte del Municipio y/o ente deportivo se realiza en varios periodos.

Mi consulta es:

Cuál sería el manejo contable que se debería realizar para el manejo de estos recursos:

1. Se debería seguir reconociendo el desembolso del recurso a la cuenta 19860401 como lo viene realizando Indeportes Antioquia y reconocer periódicamente la ejecución del convenio con las actas de avance que presente el supervisor.

2. ó se debería reconocer el desembolso de los recursos directamente al gasto público social, y llevar un control de seguimiento de ejecución de los recursos en las cuentas de orden.

3. Ó se debe realizar el registro del desembolso en la cuenta 19860401 y reconocer su ejecución directamente al gasto público social en el momento que se cuenta con el acta de liquidación firmada por las partes.

4. Actualmente se está realizando el proceso de depuración y sostenibilidad de la información contable de Indeportes y se pudo evidenciar que el convenio interadministrativo # 191 de 2018, del cual se desembolsaron los recursos en el año 2018 por valor de \$749.769.140, desembolso que se realizó al Municipio de Don Matías, cuyo objeto fue “convenio interadministrativo de cofinanciación para la adecuación de escenarios deportivos en el Municipio de Don Matías”, que la fecha de terminación del convenio según acta de liquidación era el 31-12-2018, que el acta de liquidación del convenio interadministrativo se firmó el 15 de marzo de 2022; que para la depuración de la cuenta 19860401 se presentó al comité técnico de sostenibilidad financiera y contable este caso y se propuso afectar directamente la cuenta del patrimonio 3109-resultado de ejercicios anteriores. Hoy la entidad quiere validar si esta propuesta de ajuste es correcta y se encuentra dentro de la normatividad vigente”.

CUENTA	NOMBRE CUENTA	IDENTIFICACIÓN	NOMBRE TERCERO	CC	DOCUMENTO	DÉBITO	CRÉDITO	OBSERVACIONES
19860401	Convenios Interadministrativos Entes Públicos	890.984.043-8	Municipio de Don Matías		1912018	0	749.769.140	Amortización contable del saldo del convenio 191 de 2018 según acta de liquidación del 15/03/2022 adjunta, el saldo se amortiza afectando directamente la cuenta del patrimonio teniendo en cuenta que el convenio tenía fecha de terminación el 31-12-2018, y no presento modificaciones y prorrogas.
310901	Excedente Acumulado	890.984.043-8	Municipio de Don Matías		1912018	749.769.140	0	
TOTALES						749.769.140	749.769.140	

CONSIDERACIONES

El convenio interadministrativo N°191 de 2018, celebrado entre el Instituto Departamental de Deportes de Antioquia – Indeportes Antioquia y el municipio Don Matías, estipula:

“PRIMERA-OBJETO: Convenio interadministrativo de cofinanciación para la adecuación de escenarios deportivos en el municipio de Don Matías.

SEGUNDA-ALCANCE DEL OBJETO: El Municipio desarrollará todas las actividades necesarias para garantizar la adecuación de escenarios deportivos, en el municipio de Don Matías, la cual consiste en la conformación de la zona de juego, instalación de grama sintética para fútbol 8, construcción de cerramiento perimetral, instalaciones hidráulicas e iluminación, adicionalmente se construirá una pista de bicigrós, una pista de skate y urbanismo.

(...)

SÉPTIMA- COMPROMISOS

a) COMPROMISOS ESPECÍFICOS DEL MUNICIPIO: El MUNICIPIO deberá cumplir los siguientes COMPROMISOS:

1. Cumplir con el objeto del Convenio Interadministrativo en la forma y tiempo pactados y ejecutar la totalidad de los recursos, de acuerdo con las especificaciones técnicas. (...).

(...)

5. El Municipio a través del interventor o el supervisor de las obras contratadas, según corresponda, velará por el cumplimiento de los objetivos propuestos con calidad, eficacia y efectividad durante el tiempo propuesto, asumiendo las responsabilidades propias y buen desempeño del objeto del convenio interadministrativo, contribuyendo a que la gestión de la entidad contratante sea aún más eficaz.

(...)

18. El Municipio deberá generar actas de avance de acuerdo a los lineamientos establecidos en los diferentes procesos de contratación y cuyas copias deberán ser enviadas a la supervisión de Indeportes Antioquia, con su respectivo comprobante de egreso, para el seguimiento del avance físico y financiero de las obras ejecutadas por el Municipio.

19. Suministrar un informe mensual del avance de la obra, avalado por la interventoría de la misma, el cual contenga: Descripción general del Contrato de obra, estado y porcentaje de avance de la construcción, estado de la facturación y pago de la obra, situación crítica y acción correctiva, obras adicionales y/o modificaciones y conclusiones.

20. Los rendimientos financieros generados en la cuenta bancaria deberán ser reintegrados proporcionalmente a las entidades aportantes, de acuerdo a lo cofinanciado por cada uno.

(...)

25. El Municipio deberá garantizar que, antes del 30 de abril de 2019 habrá celebrado los contratos de obra e interventoría, de las actividades objeto del presente convenio. Del mismo modo, garantizar que la ejecución del objeto del presente convenio se lleve a cabo, en su totalidad, durante la vigencia de 2019. En caso contrario, el Municipio deberá reintegrar el 100% de los aportes entregados por Indeportes Antioquia con los correspondientes rendimientos financieros.

26. Así mismo, el Municipio deberá reintegrar los recursos que no se ejecuten en su totalidad, con sus respectivos rendimientos financieros.

(...)

b) COMPROMISOS DE INDEPORTES ANTIOQUIA

(...)

3. Vigilar que los recursos se destinen en desarrollo del objeto del convenio.

4. Hacer seguimiento a la correcta inversión de los recursos, de acuerdo al proyecto, objeto, alcance y especificaciones técnicas convenidas.

5. Designar un funcionario que será el encargado de la supervisión del convenio y realizar las recomendaciones necesarias para adecuada ejecución del recurso, además de supervisar los compromisos adquiridos y el objeto del convenio.

6. Una vez aprobada por Indeportes Antioquia la rendición de cuentas presentada por el Municipio, se procederá a realizar el acta de liquidación entre las partes.

OCTAVA-SUPERVISIÓN: La supervisión del convenio estará a cargo del Subgerente de Fomento y Desarrollo Deportivo, o a quien este designe. (...).

NOVENA-RENDICIÓN DE CUENTAS: las partes acuerdan que los soportes que respaldan los gastos realizados por EL MUNICIPIO en virtud de los recursos recibidos, deberán cumplir con las exigencias tributarias y legales de la materia. (...).

DÉCIMA CUARTA-LIQUIDACIÓN: dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la finalización del convenio, las partes realizarán la liquidación de mutuo acuerdo. Durante este tiempo INDEPORTES ANTIOQUIA realizará CONTROL Y VIGILANCIA-administrativa, financiera, contable, legal y técnica de la obra que realice el Municipio, en aras de proteger la correcta inversión de los recursos públicos cofinanciados por Indeportes” (subrayado fuera de texto)

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este” (Subrayado fuera del texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por la Resolución 211 de 2021, indican que:

“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 y bienes expropiados.

1.3.1. Reconocimiento

(...)

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.

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

(...)

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. Un efecto significativo del valor del dinero en el tiempo se presenta cuando el plazo para cancelar dicha obligación se estima mayor a los 12 meses siguientes a la fecha de reconocimiento del pasivo.

(...)

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

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 a dichos actos jurídicos; ii) el objeto contractual; iii) el rol que cumple cada parte, el cual se puede identificar generalmente en las obligaciones o derechos que se estipulan en el acto jurídico; y iv) el título al cual se entregan o reciben los recursos, esto es, como contraprestación por los servicios recibidos, como transferencia o subvención, o en el marco de la administración de recursos.

Adicionalmente, el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define 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 que entrega el recurso deberá evaluar la existencia o no de control sobre el recurso entregado, para lo cual deberá tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos, la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, y el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso.

En referencia al Convenio interadministrativo N°191 de 2018, existe una entrega de recursos por parte de Indeportes Antioquia al municipio de Don Matías para cofinanciar la adecuación de escenarios deportivos en el municipio, por lo que dichos recursos se entregan para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico; siendo Indeportes Antioquia el que controlará y supervisará los recursos y la ejecución de estos. Este hecho económico corresponde a una transferencia, y deberá reconocerse atendiendo a la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación.

Ahora bien, las transferencias pueden o no estar sometidas a estipulaciones de restricción o condición, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Como en el convenio interadministrativo existe la condición de que el municipio debe garantizar que la ejecución del objeto del convenio se lleve a cabo en su totalidad durante la vigencia de 2019 y que, en caso contrario, el municipio deberá reintegrar el 100% de los aportes entregados por Indeportes Antioquia con los correspondientes rendimientos financieros, lo cual constituye una transferencia condicionada. Dicha transferencia sujeta a condiciones se amortizará en la medida en que el municipio cumpla con las condiciones asociadas al uso o destinación de los recursos entregados por Indeportes.

Teniendo en cuenta lo anterior, los registros contables que se debieron realizar correspondientes al convenio interadministrativo N°191 de 2018, son:

Con el surgimiento de la obligación de entregar los recursos al municipio de Don Matías para la ejecución del contrato, Indeportes Antioquia ha debido registrar un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, el municipio ha debido registrar un débito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS.

Con el giro de los recursos al municipio, Indeportes Antioquia ha debido registrar un débito a la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DÉPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, el municipio ha debido registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DÉPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Durante la ejecución del convenio interadministrativo, Indeportes Antioquia ha debido amortizar el activo diferido, teniendo en cuenta las actas de avance que presentó el supervisor del convenio, registrando un débito en la subcuenta 542390-Otras transferencias de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS. Por su parte, el municipio ha debido registrar 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.

Si al finalizar el convenio interadministrativo sobraron recursos para devolver a Indeportes, este ha debido registrar un débito en la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS. Por su parte, el municipio ha debido registrar un débito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Con el giro de los recursos, Indeportes Antioquia ha debido registrar un débito en la subcuenta que corresponda 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. Por su parte, el municipio ha debido registrar un débito en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INTITUCIONES FINANCIERAS.

Si Indeportes no realizó la amortización del activo diferido y no reconoció los avances de obra presentados por el supervisor, entonces deberá corregir esta omisión aplicando el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma políticas contables, cambios en las estimaciones contables y

corrección de errores, ajustando el valor de las partidas de activo y pasivo que se vieron afectadas por el error de periodos anteriores y como contrapartida afectar la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Cabe señalar que, si el hecho económico es material, deberá efectuarse la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con lo establecido en la norma 4. Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, en tanto que, de no tratarse de un hecho material, procede únicamente el registro mencionado, y las respectivas revelaciones en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20221100068981 DEL 24-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las transferencias

Doctora

MARÍA ELIZABETH SALINAS BUSTOS

Contratista

Instituto Distrital de Gestión de Riesgos y Cambio Climático-IDIGER

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° 20220010047292 del 13 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De manera atenta solicitamos un concepto relacionado con donaciones emitido por la Contaduría General de la Nación en 2022.”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

1.3. Transferencias

7. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

1.3.1. Reconocimiento

8. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

9. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

10. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

11. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

12. Si la entidad beneficiaria de un recurso transferido evalúa que la transferencia del recurso no impone estipulaciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

13. La capacidad de excluir o restringir el acceso de terceros a los beneficios económicos o al potencial de servicio de un activo es un elemento esencial de control que distingue los activos de la entidad de aquellos bienes a los que todas las entidades tienen acceso y de los que se benefician. En los casos en los cuales se requiera un acuerdo de transferencia antes de que los recursos puedan ser transferidos, la entidad receptora de los recursos no los reconocerá como activos hasta el momento en que el acuerdo sea vinculante y esté claro el derecho a la transferencia. Si la entidad no tiene capacidad de reclamar legal o contractualmente los recursos, no los reconocerá como activo.

14. En consecuencia, solo se reconocerá el activo, y el ingreso o pasivo correspondiente, cuando exista un derecho exigible por ley o por acuerdo contractual vinculante y cuando la entidad evalúe que es probable que la entrada de recursos ocurra.

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, salvo que esta esté sujeta a condiciones, caso en el cual se reconocerá un pasivo.

16. Las condonaciones de deudas se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo cuando el proveedor de capital renuncie a su derecho de cobrar una deuda en la que haya incurrido la entidad.

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.

18. Los bienes que reciba la entidad de terceros se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando quien transfiere el recurso se obligue, de manera vinculante, a la transferencia.

19. Los bienes declarados a favor de la Nación y los expropiados se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando la autoridad competente expida el acto administrativo o la sentencia judicial, según corresponda.

20. Los legados se reconocerán como ingreso en el resultado del periodo, cuando legalmente la entidad adquiera el derecho sobre ellos.

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.

22. Las condonaciones de deudas y las deudas asumidas por terceros se medirán por el valor de la deuda que sea condonada o asumida.

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.

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. Un efecto significativo del valor del dinero en el tiempo se

presenta cuando el plazo para cancelar dicha obligación se estima mayor a los 12 meses siguientes a la fecha de reconocimiento del pasivo” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas para Entidades de Gobierno incorporado con la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, en la descripción de la cuenta 4228-OTRAS TRANSFERENCIAS, de la siguiente manera: “Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad en transacciones sin contraprestación con terceros, los cuales no se encuentran clasificados en otras cuentas. Cuando los recursos recibidos estén destinados a la creación de la entidad se registrarán en la cuenta Capital Fiscal”

CONCLUSIONES

De acuerdo con la normativa señalada, se reconocen 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. Dentro de los ingresos de transacciones sin contraprestación se contemplan las transferencias.

Para el reconocimiento de una donación, proveniente de una transferencia, es importante que la entidad determine si esta se encuentra sujeta a alguna estipulación, es decir una condición o una restricción en relación con la aplicación o el uso del activo intangible recibido, como se señala a continuación:

- Si la transferencia no se encuentra sujeta a ningún tipo de estipulación la entidad reconocerá este hecho económico, en el momento en que se den las condiciones de control del activo recibido, mediante un débito en la subcuenta y cuenta del activo que corresponda y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.
- Cuando se requiere que la entidad use el activo recibido para una finalidad particular sin que esto implique una devolución al donante se está haciendo referencia a la existencia de una restricción y en este caso la entidad deberá realizar el reconocimiento en el momento en que se den las condiciones de control del activo, mediante un débito en la subcuenta y cuenta del activo que corresponda y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.
- Cuando se requiere que la entidad use el activo recibido para una finalidad particular y, si esto no ocurre, debe devolverlo al donante, la entidad deberá realizar el reconocimiento mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del activo y un crédito en la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS. Este pasivo se reducirá en la medida en que la entidad cumpla las condiciones asociadas al uso o destinación del activo recibido, momento en el cual reconocerá el ingreso 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.

CONCEPTO No. 20221120072441 DEL 05-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos por transferencias INGRESOS POR TRASACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN Procedimiento de Recursos entregados en Administración
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de recursos entregados en administración por parte de la Unidad Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres al patrimonio autónomo denominado Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres.

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° 20220010031522 del 6 de julio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“FIDUPREVISORA S.A., en calidad de vocera y administradora del Patrimonio Autónomo de creación legal denominado, Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres en adelante (FNGRD) con independencia patrimonial, administrativa, contable y estadística; cuya Representación Legal está en cabeza de la Fiduciaria la Previsora S.A.

Como ordenador del gasto fue designado el director general de la Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres en adelante (UNGRD), por consiguiente, esta sociedad fiduciaria atiende las instrucciones que imparte la UNGRD, en su condición de ordenadora del gasto y de igual manera registra los ingresos que son informados por la UNGRD, quien es la encargada de conocer los actos expedidos por el Gobierno Nacional en cuanto a asignaciones del FNGRD.

En este orden de ideas el FNGRD cuenta con dos procedimientos que se encuentran vigentes para registrar los ingresos instruidos por el ordenador del gasto en este caso la UNGRD los cuales son:

1. Se registra un Ingreso cuando se recibe por parte de la Unidad un correo electrónico donde se notifica el número de la resolución y el valor a verificar en la cuenta bancaria, por parte del FNGRD validamos que los recursos se vean reflejados en la cuenta bancaria y se procede a realizar la identificación del depósito, generando un debito al banco y un crédito al ingreso. Es importante hacer

la aclaración que esta modalidad de ingreso no es reiterativa, puede que se origine en un mes como puede que no, solo se realiza una vez recibida la instrucción como se manifestó anteriormente.

2. Se reconoce el Ingreso por la modalidad de reciproca, la cual se encuentra debidamente soportada por el Manual-1605-GF (versión.1) (PRE Y CONCILIACIÓN DE PROPERACIONES RECIPROCAS UNGRD-FNGRD, donde la Unidad por medio de correo electrónico nos notifica según el numeral 10 del manual el cual establece:

Informar al FNGRD el Registro de la Cuenta por Pagar en el SIIF-Nación y el Ingreso del Recurso en el FNGRD: Una vez la UNGRD constituye la obligación con el FNGRD afectando la cuenta contable 240315- Otras Transferencias, se informa al FNGRD mediante correo electrónico que puede constituir una cuenta por cobrar a la UNGRD afectando la 133712 – Otras Transferencias (cuentas recíprocas), contrapartida el ingreso del recurso al FNGRD, por el mismo valor obligado en el UNGRD y aprobado en el PAC por el MHCP, adicionalmente se adjunta: Resolución de asignación de recursos del MHCP y Resolución Interna por medio de la cual se efectúa una transferencia al FNGRD.

Las cuentas por cobrar que se deben afectar según las resoluciones aprobadas por el PAC del Ministerio de Hacienda, donde se genera la contrapartida del ingreso, cabe señalar que esta operación se realiza por parte de la Unidad de forma trimestral. De acuerdo con lo anterior nos permitimos relacionar la respuesta entregada por la UNGRD a la Contraloría el 29 de abril de 2022: (...) “En atención al correo que antecede y con el fin de dar respuesta a la CGR nos permitimos dar respuesta en los siguientes términos: remitir lo solicitado, así:

Los recursos por valor de \$6.768.624.258.643,00 fueron asignados a la UNGRD, para ser transferidos al FNGRD, dicho recurso corresponde a la asignación presupuestal para la vigencia 2021. El cuadro relacionado registra la asignación inicial, las adiciones al presupuesto y las vigencias futuras del 2022 recibidas en el 2021. Ahora bien, los 6.7 billones registrados en el FNGRD corresponden a las asignaciones presupuestales por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público – MHCP, sin embargo, lo contable se registra de conformidad con el ingreso efectivo de recursos, es decir la aprobación de PAC por parte del Ministerio de Hacienda.” (...)

De acuerdo con la respuesta realizada por la UNGRD y el FNGRD, esta no fue amplia y suficiente para la Contraloría General de la Republica generando así un hallazgo administrativo con presunta incidencia disciplinaria sustentado en la resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos en el numeral 1.3 Transferencias 15. El cual establece: “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 tal razón y en consecuencia con el informe realizado por la Contraloría General de la Republica en el marco de la Auditoria Financiera al FNGRD corte 31 diciembre de 2021 y con base en el Hallazgo No 1 El FNGRD, presenta subestimación en los Ingresos por \$331.680.767.439 por concepto de Transferencias desde la UNGRD, al no aplicar los criterios contables sobre los registros de ingresos de conformidad con la dinámica contable establecida por la Contaduría General de la Nación, CGN.

De acuerdo con lo anterior y a lo analizado dentro del FNGRD y la UNGRD consideramos que es de suma importancia que en conjunto con la Contaduría General de la Nación podamos disipar las siguientes inquietudes:

1. ¿El FNGRD deberá Registrar las resoluciones informadas por la UNGRD al momento de emisión?
2. En caso de ser afirmativa la respuesta anterior como sería la dinámica contable del FNGRD y UNGRD.
3. ¿El FNGRD deberá Registrar las resoluciones informadas por la UNGRD al momento de autorización de apropiación de PAC por parte del Ministerio?
4. ¿Qué pasa con los recursos que no son aprobados por PAC en la vigencia, como se darían de baja estas cuentas por cobrar por parte del FNGRD?”

Adicionalmente, el 9 de agosto de 2022, se realizó una mesa de trabajo con funcionarios de la Unidad Nacional de Gestión de Riesgo de Desastres-UNGRD, el Fondo Nacional de Gestión de Riesgo de Desastres-FNGRD y Fiduprevisora, donde indicaron a la Contaduría General de la Nación el proceso que llevan a cabo para el reconocimiento como ingresos de los recursos entregados por parte de la Unidad Nacional de Gestión de Riesgo de Desastres a al Fondo Nacional de Gestión de Riesgo de Desastres.

CONSIDERACIONES

En cuanto al Sistema de Contabilidad Presupuestal, el artículo 354 de la Constitución Política de 1991 (CP), le otorga al Contralor General de la República la competencia para regular lo relacionado con la contabilidad presupuestal de la Nación, al señalar que “Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. (...)”.

Lo anterior fue ratificado por la Corte Constitucional, mediante sentencias C-570 de 1997 y C-557 de 2009, donde confirma la obligación del Contralor General de la República en cuanto a la consolidación del Presupuesto General del Sector Público, incluyendo a los particulares en cuanto manejen o administren fondos públicos. Además, reiteró que también tiene la responsabilidad de uniformar y centralizar la contabilidad, y de establecer la nomenclatura de las cuentas para tal propósito y la forma de presentar la ejecución del presupuesto.

Ahora bien, corresponde al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.

La Ley 298 de 1996 al referirse a las funciones del Contador General de la Nación determinó:

“ARTÍCULO 4o. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

- a) Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público;
- b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública”.

Ahora bien, el artículo 1º de la Resolución 195 de 2021 expedida por la Contaduría General de la Nación, “Por la cual se modifica el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 2º de la Resolución 156 de 2018, respecto al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública”, indica:

“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” (Subrayado fuera de texto).

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 1º: DE LA CREACIÓN DEL FONDO NACIONAL DE CALAMIDADES. Créase el Fondo Nacional de Calamidades como una cuenta especial de la Nación, con Independencia patrimonial, administrativa, contable y estadística, con fines de interés público y asistencia social y dedicado a la atención de las necesidades que se originen en situaciones de desastre o de calamidad o de naturaleza similar. (...)

ARTÍCULO 2º. DE LOS OBJETIVOS DEL FONDO. Para los efectos previstos en el artículo precedente, los recursos del Fondo se destinarán, entre otros, a los siguientes objetivos:

- a) prestar el apoyo económico que sea requerido para la atención de desastres y calamidades declarados, dando prioridad a la producción, conservación y distribución de alimentos, drogas y alojamientos provisionales;
- b) Controlar los efectos de los desastres y calamidades, especialmente los relacionados con la aparición y propagación de epidemias;

- c) Mantener durante las fases de rehabilitación, reconstrucción y desarrollo, el saneamiento ambiental de la comunidad afectada;
- d) Financiar la instalación y operación de los sistemas y equipos de información adecuados para la prevención, diagnóstico y atención de situaciones de desastre o de calamidad, especialmente de los que integren la red nacional sismográfica;
- e) Tomar las medidas necesarias para prevenir los desastres o para atenuar sus efectos, las cuales podrán consistir, entre otras, en pólizas de seguros tomadas con compañías legalmente establecidas en el territorio colombiano y buscando mecanismos para cubrir total o parcialmente el costo de las primas

ARTICULO 3o. El Fondo Nacional de Calamidades será manejado por la Sociedad Fiduciaria La Previsora Limitada, empresa industrial y comercial del Estado, vinculada al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

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 La Previsora Limitada 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 regirán, en todo lo aquí no previsto, por las reglamentaciones que para el efecto expida el Gobierno Nacional”.

Por otro lado, la Ley 1523 de 2012, “Por la 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”, indica:

“Artículo 47. Fondo Nacional de Gestión de Riesgo de Desastres. 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 del 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.

La Junta Directiva incorporará directamente al presupuesto del Fondo Nacional de Gestión de Riesgo de Desastres los recursos que reciba y que no correspondan a aportes del Presupuesto General de la Nación.

Los aportes presupuestales y las donaciones que reciba se mantendrán en dicha cuenta como una reserva especial hasta tanto cumplan los fines establecidos por la ley.

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.

Parágrafo 1°. El Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres podrá recibir, administrar e invertir recursos de origen estatal y/o contribuciones y aportes efectuados a cualquier título por personas naturales o jurídicas, instituciones públicas y/o privadas del orden nacional e internacional. Tales recursos deberán invertirse en la adopción de medidas de conocimiento y reducción del riesgo de desastres, preparación, respuesta, rehabilitación y reconstrucción, a través de mecanismos de financiación dirigidos a las entidades involucradas en los procesos y a la población afectada por la ocurrencia de desastres. El Fondo podrá crear subcuentas para los diferentes procesos de la gestión del riesgo.

Parágrafo 2°. El Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres desarrollará sus funciones y operaciones de manera directa subsidiaria o complementaria, bajo esquemas interinstitucionales de cofinanciación, concurrencia y subsidiariedad.

Artículo 48. Administración y representación. El Fondo Nacional de Gestión de Riesgo de Desastres será administrado y representado, en los términos previstos en el artículo 3° del Decreto 1547 de 1984, modificado por el artículo 70 de Decreto-ley 919 de 1989. Además se tendrá en cuenta en el manejo del Fondo las directrices, lineamientos e instrucciones de la Junta Directiva del Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres.

Parágrafo 1°. La ordenación del gasto del Fondo Nacional de gestión del riesgo y sus subcuentas, estará a cargo del Director de la Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres, sin perjuicio de la ordenación del gasto que se encuentra dispuesta para la ejecución de los recursos destinados para la atención de la emergencia ocasionada por el Fenómeno de la Niña 2010-2011, de que trata el Decreto 4702 de 2010.

La expedición de los actos administrativos que se genere por virtud y/o consecuencia de la contratación que adelante la Fiduciaria, entre ellos la aplicación de los artículos 14 a 18 de la Ley 80 de 1993 serán expedidos por el Director de la Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres, o por el Gerente Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres, Subcuenta Colombia Humanitaria, según corresponda.

Los criterios de distribución contendrán como mínimo indicadores de vulnerabilidad y amenaza ante desastres, condiciones de pobreza y desigualdad de la zona, serán establecidos por el Consejo Nacional de manera pública en un plazo no mayor a ciento ochenta (180) días posteriores a la fecha en que se sancione la presente ley.

Artículo 49. Patrimonio autónomo. Los bienes y derechos de la Nación que hacen parte del Fondo Nacional constituyen un patrimonio autónomo con destinación específica al cumplimiento de los objetivos generales señalados en el artículo 47 de la presente ley. La Sociedad Fiduciaria administrará los bienes y derechos del fondo de manera independiente de los bienes de la Sociedad Fiduciaria y de los bienes y derechos que hagan parte de otros fideicomisos que administre”.

En lo relacionado con la regulación contable pública, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1.1 Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado por la Resolución No. 065 de 2022, menciona:

“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 (...) 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).

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta las consideraciones expuestas, con el fin de dar respuesta a las preguntas objeto de la consulta, es pertinente precisar que la información contable pública y la presupuestal corresponden a dos sistemas que cuentan con reglas, principios y metodologías de registro diferentes, razón por la cual conlleva a que una misma transacción u operación tenga tratamientos distintos. Por lo tanto, la contabilidad financiera y la contabilidad presupuestal tienen su propio alcance, pues responden a normativas específicas, pero complementarias y conciliables entre sí.

En este sentido, la información 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, situación que la convierte en un instrumento financiero separado de la anterior y, por lo tanto, los resultados arrojados no pueden ser iguales entre sí. De esta manera, en relación con los documentos remitidos a la Contaduría General de la Nación y sobre los cuales consulta, es preciso señalar que estos son de carácter presupuestal y no tienen incidencia en la contabilidad financiera.

Ahora bien, la normativa relacionada con la creación y funcionamiento del Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres-FNGRD indica que se crea un patrimonio autónomo manejado por la Fiduciaria La Previsora destinado específicamente al cumplimiento de las finalidades señaladas en la Ley 1523 de 2012 y el Decreto 1547 de 1984, y que la ordenación del gasto del FNGRD y sus subcuentas estará a cargo del Director de la Unidad Nacional para la Gestión del Riesgo de Desastres-UNGRD.

De la misma manera, la Resolución 195 de 2021, por la cual se modifica el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 2º de la Resolución 156 de 2018, en el numeral 2 establece que 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. Sin embargo, esta resolución no cubre los patrimonios autónomos creados mediante decretos, como en el caso del patrimonio autónomo denominado Fondo Nacional para la Gestión de Riesgo de Desastres.

Así las cosas, como el Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres es un Fondo creado como una cuenta especial y sin personería jurídica, le corresponde a la Unidad Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres realizar el reconocimiento de los hechos económicos relacionados con la ejecución de las actividades desarrolladas por el Fondo (activos, pasivos, ingresos, costos y gastos). Por la misma razón, el patrimonio autónomo creado mediante el artículo 3º del Decreto 1547 de 1984, representado por Fiduciaria La Previsora S.A., y que está compuesto por los bienes y derechos del Fondo Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres, serán reconocidos por la UNGRD.

De esta manera, y teniendo en cuenta que el patrimonio autónomo no se creó en virtud de un acto legislativo, ley, ordenanza u acuerdo y, en consecuencia, no se encuentra dentro del ámbito de aplicación del numeral 2 del artículo 5 de la Resolución 354 de 2007, cuando la UNGRD, como entidad que controla los recursos, los entregue en administración al patrimonio autónomo, debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN

FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En consecuencia, si la Unidad no ha atendido a lo descrito en estas conclusiones, deberá realizar los ajustes que correspondan, aplicando lo dispuesto en la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Por medio de este concepto se revoca el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación mediante radicado No. 20221120059181 del 23 de septiembre de 2022.

CONCEPTO No. 20221100072761 DEL 06-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos que los entes territoriales trasladan a la Superintendencia Nacional de Salud para la inspección, vigilancia y control de estos.

Doctora
 BRISELA CHAPARRO ARAQUE
 Directora Financiera
 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°20220010048782 del 24 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) Hasta la vigencia 2021, los ingresos recibidos por la Superintendencia Nacional de Salud, de los Entes Territoriales a través del ADRES se registraban en el Presupuesto de Ingresos como ingresos propios, corrientes – no tributarios – tasa de Vigilados – Régimen Subsidiado. Para la vigencia 2022, este ingreso de acuerdo con el proyecto remitido por la Entidad, se clasificó como ingresos propios, corrientes – no tributarios – Transferencias de Otras Entidades del Gobierno - Régimen Subsidiado. Teniendo en cuenta esta nueva clasificación se generó incertidumbre respecto del registro tanto en la ejecución presupuestal, como para el reconocimiento contable del ingreso.

Lo anterior conllevó a consultar a la Dirección General de Presupuesto – DGP del Ministerio de Hacienda, con el fin de aclarar si estos recursos efectivamente correspondían a una Tasa, como venían siendo tratados o a una Transferencia y en consecuencia, tomar las medidas para su reconocimiento presupuestal y contable.

Durante el transcurso de las mesas de trabajo y consultas ante la DGP, en el transcurso de la vigencia 2022 se efectuó el reconocimiento mensual en el aplicativo SIIF, a través de asientos manuales afectando la cuenta 411001001 – Tasas; toda vez que se consideraba al interior de la Entidad que lo girado por ADRES se trataba de una Tasa, basados en que correspondía a una transacción sin contraprestación, que no tiene valor de mercado y que es suministrada únicamente por el gobierno.

El pasado mes de agosto, la Dirección General de Presupuesto Público Nacional remitió respuesta a la consulta realizada (anexa) definiendo que los recursos recibidos de los entes Territoriales a través de ADRES correspondían a una Transferencia.

Planteamiento de interrogantes.

1. Dentro del grupo 44–Transferencias y Subvenciones, se encuentran las cuentas 4421-Sistema General de Seguridad Social en Salud y 4428–Otras transferencias; cuál de estos códigos corresponde al pertinente a utilizar en el registro planteado o, dado el caso, si corresponde a otro código por favor suministrarlo.

2. En el análisis efectuado al interior de la Entidad en el aplicativo SIIF, la TCON-010 “Tabla de Eventos Contables–Causación y Acreedores de Ingresos” se observa como rubros de ingreso asociados a la cuenta 4428 varios del nivel 3 – Recursos Propios de Establecimientos Públicos; sin embargo, no se identifica que alguno corresponda a una subcuenta aplicable al concepto de giro del Adres. Mientras que para la subcuenta contable 442890, el rubro de ingreso corresponde al nivel 6–Aportes Nación, dejando por esta razón duda si es posible su registro en esta subcuenta. Es preciso anotar que este tipo de recursos se encuentran en el presupuesto de ingresos de la entidad bajo el código presupuestal 3-1-01-1-02-6-05 TRANSFERENCIAS DE OTRAS ENTIDADES DEL GOBIERNO -REGIMEN SUBSIDIADO.

3. En caso de que lo indicado sea el uso de la subcuenta contable 442890–Otras transferencias, solicitamos por intermedio del grupo SIIF de la CGN adelantar con la Administración SIIF del Ministerio de Hacienda la parametrización de las matrices contables pertinentes, para que se asocie el rubro presupuestal respectivo y así, la afectación desde el módulo ingresos sea automática a la cuenta contable asignada.

4. Teniendo en cuenta el nuevo manejo como transferencias, respecto de las operaciones recíprocas y su reporte, por favor indicar si el saldo de la operación pasa a ser con la Adres y no con los entes territoriales”.

CONSIDERACIONES

Los numerales 1, 2 y 3 correspondientes a las referencias normativas del concepto emitido por la Dirección General del Presupuesto Público Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público bajo el N°2-2022-036409 del 22 de agosto de 2022, a la Superintendencia Nacional de Salud, señalan:

“1. Ley 1122 de 2007 ‘Por la cual se hacen algunas modificaciones en el Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones’.

‘Artículo 13. Flujo y protección de los recursos. Los actores responsables de la administración, flujo y protección de los recursos deberán acogerse a las siguientes normas:

(...)

e) (...) Adicionalmente, los municipios y distritos destinarán el 0,2% de los recursos del régimen subsidiado a la Superintendencia Nacional de Salud para que ejerza la inspección, vigilancia y control en las entidades territoriales. El recaudo al que hace referencia el presente inciso, será reglamentado por el Gobierno Nacional, dentro de los tres (3) meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley; (...).

2. Ley 1438 de 2011 'Por medio de la cual se reforma el Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones'.

Artículo 119. Recursos para fortalecer las funciones de inspección, vigilancia y control. Los recursos a que se refiere el literal e) del artículo 13 de la Ley 1122 de 2007 se destinarán a la Superintendencia Nacional de Salud para que ejerza la inspección, vigilancia y control en las entidades territoriales. El recaudo al que hace referencia el presente inciso, será reglamentado por el Gobierno Nacional, por primera vez, dentro de los tres (3) meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley. Los recursos del régimen subsidiado destinados por los municipios y distritos a la Superintendencia Nacional de Salud para que ejerza la inspección, vigilancia y control en las entidades territoriales, se incrementarán del 0.2% al 0.4%, que serán descontados de los recursos que del Sistema General de Participaciones para Salud se destinen a los subsidios a la demanda o de los recursos de la subcuenta de Solidaridad del Fosyga, según la reglamentación que expida el Gobierno Nacional. (...)

3. Decreto 2265 de 2017 'Por el cual se modifica el Decreto 780 de 2016, Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social adicionando el artículo 1.2.1.10, Y el Título 4 a la Parte 6 del Libro 2 en relación con las condiciones generales de operación de la ADRES - Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones'.

Artículo 2.6.4.4.3. Recursos para la inspección, vigilancia y control que realiza la Superintendencia Nacional de Salud. La ADRES calculará y girará mensualmente a la Superintendencia Nacional de Salud, el 0,4% de los recursos destinados al régimen subsidiado en cada entidad territorial, por concepto de inspección, vigilancia y control, de conformidad con lo establecido en el artículo 119 de la Ley 1438 de 2011''.

Por otra parte, el numeral 1 de las conclusiones del concepto enunciado, dispone:

"1. Dado que los recursos por concepto del literal e) del artículo 13 de la Ley 1122 de 2007, el artículo 119 de la Ley 1438 de 2011 y el artículo 2.6.4.4.3. adicionado por el Decreto 2265 de 2017, solo hacen tránsito por la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud - ADRES- para ser transferidos a la Superintendencia Nacional de Salud sin recibir un bien o servicio a cambio se configura como una transferencia, la cual no puede asimilarse a una tasa por el solo hecho que el legislador le haya dado como destinación la de ejercer las funciones de inspección, vigilancia y control en las entidades territoriales. Esta distinción entre transferencia y tasa es marcada en el sentido que la primera debe cumplir con el objeto dado por el legislador, mientras que la segunda además de cumplir con un objeto, está delimitada con los elementos del tributo desde la ley de su creación" (Subrayados fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin 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” (Subrayado fuera de texto).

Además, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 062, 064 y 065 de 2022, describe la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS de la siguiente manera: “Representa el valor

de los ingresos causados por la entidad que se originan por conceptos tales como contribuciones, tasas, multas, sanciones y cuotas de sostenimiento”.

CONCLUSIONES

La Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación define los ingresos por retribuciones, como aquellos ingresos sin contraprestación determinados en las disposiciones legales los cuales son efectuados por los usuarios de un servicio a cargo del Estado.

Adicionalmente, el numeral 1 de las conclusiones del Concepto N°2-2022-036409 del 22 de agosto de 2022, emitido por la Dirección General del Presupuesto Público Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito, establece que los recursos percibidos por la Superintendencia Nacional de Salud por concepto del literal e) del artículo 13 de la Ley 1122 de 2007, el artículo 119 de la Ley 1438 de 2011 y el artículo 2.6.4.4.3. adicionado por el Decreto 2265 de 2017, no corresponden a una tasa por cuanto no cumplen con los elementos sustantivos del tributo desde la ley de su creación.

Por lo anterior y de conformidad con la Normas de ingresos de transacciones sin contraprestación, estos recursos corresponden a retribuciones que efectúan los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en este caso, los entes territoriales por la inspección, vigilancia y control que realiza la Superintendencia.

De conformidad con lo expuesto, damos respuesta a sus inquietudes:

Pregunta 1.

Cuando la ADRES calcule mensualmente a la Superintendencia Nacional de Salud, el 0,4% de los recursos destinados al régimen subsidiado en cada entidad territorial, por concepto de inspección, vigilancia y control; la Superintendencia debitará la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditará la subcuenta 411061-Contribuciones de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Por su parte, el ente territorial reconocerá el hecho económico debitando la subcuenta 512026-Contribuciones de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y acreditando la subcuenta 244023-Contribuciones de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.

Cuando la ADRES giré los recursos respectivos a la Superintendencia, esta última debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 131127-Contribuciones de la cuenta 1311-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS. Por su parte, la entidad territorial debitará la subcuenta 244023-Contribuciones de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y acreditará la subcuenta 190806-Recursos del Régimen Subsidiado administrados por la ADRES de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Pregunta 4.

En lo referente a las operaciones recíprocas, teniendo en cuenta los registros contables mencionados, estas se dan entre los entes territoriales y la Superintendencia Nacional de Salud.

Por último, se informa a la Superintendencia Nacional de Salud, que las preguntas 2 y 3 de su consulta, se trasladaron al GIT Sistemas de Información Integrados Nacionales-SIIN de la Subcontaduría de Centralización de la Información de la Contaduría General de la Nación con el radicado N°20221120069051.

CONCEPTO No. 20221120073621 DEL 12-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos del Contrato Específico No. 2210677 derivado del Pacto Funcional de Santander.

Doctora
 GRICELDA PULIDO JAIMES
 Jefe Oficina de Contabilidad
 Unidades Tecnológicas de Santander
 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° 20220010049722 del 27 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con el fin de solicitar de manera respetuosa orientación, respecto a la ejecución de recursos teniendo en cuenta que como entidad ejecutora y beneficiaria del desarrollo del proyecto de la construcción del centro de alto rendimiento (en terreno de las Unidades Tecnológicas de Santander y la construcción del edificio queda en propiedad de la misma entidad educativa) al corte de septiembre por efecto de cierre se hizo necesario realizar un ajuste de reclasificación de la cuenta 29 a la cuenta 44 (teniendo en cuenta que cuando ingreso el recurso se llevó al banco contra el ingreso-44 y posteriormente se reclasifico de la 44 del ingreso a la 29 para llevar el control de la ejecución) y en el mes de agosto se realizó un pago anticipado y se afectó la cuenta 16 contra la 19. Quedando la cuenta 29 activa con el 100%, para tener una realidad financiera y de operaciones se hizo necesario realizar la clasificación de la cuenta 29 a la cuenta 44, pero se presenta la afectación para la entidad ENTERRITORIO quien ha manifestado no reportar operaciones reciprocas, toda vez que ellos son intermediarios y controladores de los recursos que se ejecutan dentro del determinado convenio que se encuentra adjunto a la presente solicitud. Operaciones que están generando incertidumbre al no tener la claridad de que hacer para tener claridad con el proceso.

- Una vez inicia la ejecución (teniendo la duda del manejo de las cuentas contables afectar - siendo que la cuenta 290201 la cual hace las veces de cuenta de gasto para tener el control de la ejecución de los recursos - debitándose la ejecución de los recursos según lo pactado)
- Se debe tener en cuenta que en el momento de la causación se puede estar afectando la cuenta 240101 cr contra la cuenta 1640 db, toda vez que debo reflejar en el activo la construcción en curso (el terreno donde se está ejecutando la obra es propio de la entidad).

De acuerdo a lo manifestado, se requiere orientación de cual seria (sic) el procedimiento idóneo del manejo de las cuentas contables, siendo que se debe ir disminuyendo los recursos del convenio con ENTERRITORIO para no dejar activa la cuenta 290201”.

CONSIDERACIONES

El Contrato específico No. 2210677 derivado del pacto funcional de Santander, Contrato de mandato No. 221009 - suscrito entre el DNP y ENTerritorio, señala lo siguiente:

“CONSIDERACIONES:

(...)

5. Que con el fin de satisfacer los compromisos pactados dentro de cada uno de los Contratos Plan y facilitar la ejecución de la herramienta, con posterioridad a la adopción del CONPES 3822 de 2014, se expidió la Ley 1753 de 2015, cuyos artículos 198 y 199, relativos a los Contratos Plan, precisan, de una parte, el alcance jurídico de la herramienta, y de otra, crean el Fondo Regional para los Contratos Plan y los Contratos Específicos como mecanismos para potenciar la gestión y la ejecución de la herramienta de Contratos Plan.

(...)

8. Que por su parte el artículo 199 del PND 2014-2018 creó el Fondo Regional de los Contratos Plan como una cuenta de naturaleza especial, sin personería jurídica, adscrita al Departamento Nacional de Planeación que podría ser administrada por una entidad financiera del orden nacional, con participación estatal, constituyéndose en un mecanismo de gestión, que permitiera facilitar el cumplimiento de los acuerdos, metas y resultados acordados en los Contratos Plan y de lograr la articulación y convergencia de recursos disponibles.

(...)

13. Que teniendo en cuenta que los Contratos Plan se enmarcan en los programas y proyectos que las entidades pueden emprender para el cumplimiento de las funciones misionales que les han sido asignadas legalmente, con fundamento en la autorización legal conferida a la entidad, el DNP confirió mandato a FONADE (ahora ENTerritorio) desde el 15 de julio de 2016 para que realizara la administración y operación del Fondo Regional para los Contratos Plan (ahora Fondo Regional para los Pactos Territoriales) en virtud de los contratos de mandato No. 216115 y 216138 de 2016.

(...)

22. Que con fundamento en el marco constitucional, legal y de política pública que regula los Pactos Territoriales / Contratos Plan, el 31 de octubre de 2020, se suscribió el Pacto Funcional Santander, cuyo objeto es: “Articular políticas, planes y programas orientados a la gestión técnica y financiera de proyectos, con el propósito de consolidar al departamento de Santander, a través de sus subregiones, como un eje de competitividad mediante la provisión eficiente de servicios de infraestructura para su desarrollo económico y social.”

(...)

26. Que con base en lo anteriormente descrito, mediante radicado DNP No. 20214331108781 del 11 de octubre de 2021 – ENTerritorio No. 20214300383602 del 11 de octubre de 2021, la Gerente Nacional de Pactos Territoriales - Contratos Plan solicitó al Gerente del Fondo Regional para los Pactos Territoriales – FRPT, verificar la viabilidad técnica, jurídica y financiera para la posible asignación de recursos del proyecto denominado: “CONSTRUCCIÓN DEL CENTRO DE ALTO RENDIMIENTO, UNIDADES TECNOLÓGICAS DE SANTANDER, SEDE BUCARAMANGA”.

(...)

CLÁUSULAS:

CLÁUSULA PRIMERA. OBJETO: ENTERRITORIO, EL DEPARTAMENTO DE SANTANDER Y UNIDADES TECNOLÓGICAS DE SANTANDER, ACUERDAN SUSCRIBIR UN CONTRATO ESPECÍFICO, DERIVADO DEL PACTO FUNCIONAL SANTANDER, QUE SE ENCUENTRA EN EJECUCIÓN, CON EL FIN DE DESTINAR RECURSOS DEL FONDO REGIONAL PARA LOS PACTOS TERRITORIALES Y LOS DEMÁS QUE SE REQUIERAN PARA LA FINANCIACIÓN DEL PROYECTO “CONSTRUCCIÓN DEL CENTRO DE ALTO RENDIMIENTO, UNIDADES TECNOLÓGICAS DE SANTANDER, SEDE BUCARAMANGA”, QUE SE ENCUENTRA PRIORIZADO EN EL PLAN DE ACCIÓN 2021 DEL PACTO FUNCIONAL SANTANDER.

CLÁUSULA SEGUNDA. ALCANCE DEL OBJETO: Las metas del proyecto son las siguientes:

META 1: Construir una edificación de 5 pisos de altura y 2 sótanos adecuando y mejorando 5.512,52 m² de planta física.

META 2: Suministrar, instalar, realizar pruebas y poner en funcionamiento los sistemas de Pantallas Pixel P4.

META 3: Suministrar mobiliario.

Esta meta deberá ser acreditada por la ENTIDAD EJECUTORA, en los términos que se señalan en las respectivas cláusulas del Contrato Específico, en tanto es la responsable de realizar seguimiento al proyecto y recibirlo a satisfacción.

CLÁUSULA TERCERA. ENTIDAD EJECUTORA: Se ha designado como ENTIDAD EJECUTORA del Contrato Específico que se celebre a UNIDADES TECNOLÓGICAS DE SANTANDER (UTS), según la instrucción de gasto No. 07 de 2021 radicada mediante DNP No. 20214331116641 del 12 de octubre de 2021 – ENTerritorio No. 20214300390392 del 14 de octubre de 2021. La ENTIDAD EJECUTORA del proyecto de inversión se encargará de ejecutar contractual y presupuestalmente los recursos que le son transferidos por ENTerritorio con ocasión de la financiación del proyecto de inversión y será la responsable de realizar la vigilancia y el control de la ejecución contractual en cuanto a los aspectos técnicos, jurídicos y financieros de los recursos asignados al proyecto, en los términos descritos en los artículos 2.2.13.1.1.6. y 2.2.13.1.2.7. del Decreto 1082 de 2015.

CLÁUSULA CUARTA. OBLIGACIONES DE LAS PARTES: Las partes tendrán las siguientes obligaciones:

1. OBLIGACIONES DE ENTerritorio:

1.1. Transferir a la ENTIDAD EJECUTORA recursos del Fondo Regional para los Pactos Territoriales hasta la suma de (...) que están destinados a financiar el proyecto “CONSTRUCCIÓN DEL CENTRO DE ALTO RENDIMIENTO, UNIDADES TECNOLÓGICAS DE SANTANDER, SEDE BUCARAMANGA”, de acuerdo con la forma de desembolso que se pacte en este contrato, siempre que se hayan desembolsado los recursos para dar cumplimiento a lo pactado en el presente contrato por parte del DNP y se encuentren disponibles en el Fondo Regional para los Pactos Territoriales.

1.2. Hacer seguimiento administrativo y financiero a la transferencia de los recursos realizada a la entidad ejecutora y efectuar la supervisión tal y como se señala en las Cláusulas respectivas del contrato específico y el Reglamento Operativo del Contrato Interadministrativo de Mandato.

2. OBLIGACIONES DE LA ENTIDAD EJECUTORA (..)

2.3. Realizar la apertura de una cuenta bancaria generadora de rendimientos financieros para el manejo exclusivo de los recursos que serán trasferidos por ENTerritorio dando cumplimiento al objeto del Contrato Específico. Dicha cuenta debe ser exenta de GMF, retenciones, comisiones, IVA y demás gastos y gravámenes e igualmente deberá ser marcada como inembargable. Una vez efectuada la apertura, se deberá informar a ENTerritorio, allegando la respectiva certificación bancaria. De igual manera la ENTIDAD EJECUTORA velará porque la tasa de rentabilidad de dicha cuenta sea la mayor del mercado al momento de su apertura.

(...)

2.6. Recibir los recursos que serán transferidos por ENTerritorio y destinarlos exclusivamente a la ejecución del proyecto identificado en el objeto.

(...)

2.9. Realizar la devolución mensual de los rendimientos financieros generados en la cuenta de manejo exclusivo del proyecto a la cuenta de la Dirección General de Crédito Público conforme lo establece el artículo 2.8.1.9.8. Rendimientos Financieros del Decreto No. 1068 de 2015 y el Decreto 1853 de 2015 artículo 2.3.5.6., de acuerdo con la normatividad vigente. Para dar cumplimiento a esta obligación, deberá validar los rendimientos financieros frente al extracto bancario del mes correspondiente y realizar el respectivo traslado. La ENTIDAD EJECUTORA deberá remitir ENTerritorio el extracto bancario y soporte de traslado de los rendimientos financieros a la cuenta del Tesoro Nacional.

(...)

2.11. Los remanentes de los recursos obtenidos de la ejecución del objeto contractual que resulten de la diferencia entre los recursos girados y los efectivamente ejecutados, que no se destinen para el

pago de los bienes y servicios contratados deberán ser devueltos a la cuenta bancaria que indique ENTerritorio.

(...)

2.20. Aportar los recursos faltantes, para el cumplimiento de las metas programadas del proyecto, en el evento en que durante la ejecución del contrato surjan circunstancias que impliquen el reconocimiento y/o pago de sumas de dinero superiores a las entregadas al ejecutor derivadas de omisiones o situaciones que alteren el cronograma de ejecución, imputables a la entidad ejecutora respectiva y/o al contratista e interventor.

2.21. Gestionar, en cualquier caso y si fuese necesario, la obtención y aporte de recursos locales y/o regionales y/o nacionales para asegurar la terminación del objeto del presente contrato específico.

(...)

CLÁUSULA SEXTA. VALOR DEL CONTRATO, APOORTE DE LAS PARTES, DE LOS RECURSOS A TRANSFERIR Y FORMA DE TRANSFERENCIA (...)

FORMA DE TRANSFERENCIAS A LA ENTIDAD EJECUTORA. Los recursos que se destinarán del Fondo Regional para los Pactos Territoriales a título de cofinanciación para el contrato de obra ascienden a la suma de (...) cuyo desembolso será así:

1) Una primera transferencia (...) una vez se suscriba el contrato específico, se apruebe la póliza, se realice la apertura de la cuenta especial para el manejo exclusivo de los recursos, se realice incorporación de estos recursos en el presupuesto de la ENTIDAD EJECUTORA, se presente la cuenta de cobro con sus soportes correspondientes y se cuente con la disponibilidad del PAC con cargo a recursos que provienen de la vigencia 2021 del Fondo Regional para los Pactos Territoriales.

(...)

CLÁUSULA SÉPTIMA. MECANISMO DE SEGUIMIENTO A LA EJECUCIÓN DE LOS RECURSOS:

(...)

La acreditación de las metas es responsabilidad de la ENTIDAD EJECUTORA en tanto son quienes reciben los bienes y/o servicios que contratan con ocasión del proyecto” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normatividad contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad" (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señalan:

"1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

(...)

1.3. Transferencias

7. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

1.3.1. Reconocimiento

8. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

9. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

10. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

11. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

(...)

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, 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. Un efecto significativo del valor del dinero en el tiempo se presenta cuando el plazo para cancelar dicha obligación se estima mayor a los 12 meses siguientes a la fecha de reconocimiento del pasivo” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, y lo indicado por la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido se configuran como ingresos por transferencias y dichos recursos pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos.

Dichas estipulaciones pueden ser 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; o 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 lo anterior, si del contrato se determina que existen condiciones frente a los recursos, con la recepción de estos, la entidad Unidades Tecnológicas de Santander - UTS 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. Por su parte, el DNP registrará un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, por cuanto los recursos serán girados desde los recursos que se encuentran en administración por parte de ENTerritorio.

En la medida que cumpla las condiciones impuestas a través del contrato para el uso y destinación de los recursos, la UTS 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. Por su parte, el DNP 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.

No obstante, si de la evaluación del contrato se determina que este no impone estipulaciones o son únicamente restricciones, la UTS reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso, y por su parte el DNP reconocerá el gasto correspondiente por la transferencia.

Ahora bien, en relación con el uso de los recursos para la obtención de los bienes o servicios definidos en el contrato, cuando la UTS gire recursos por concepto de pago anticipado a los contratistas, registrará el desembolso de los mismos debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO y acreditando la subcuenta que corresponda de la

cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. En la medida en que la UTS reciba los bienes y servicios, los registrará debitando la subcuenta y cuenta que represente la naturaleza del activo generado en el grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o en el grupo 17-BIENES DE USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES o la subcuenta y cuenta que corresponda al gasto incurrido y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO.

Si el valor de los bienes y servicios adquiridos no es cubierto por los recursos entregados por concepto de pago anticipado, la UTS reconocerá el activo recibido o el gasto incurrido debitando la subcuenta y cuenta que corresponda y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES. Con el pago de las obligaciones debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20221120073751 DEL 12-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Operaciones recíprocas entre ENTerritorio y el Municipio de Cajicá bajo el contrato específico No. 2210738 derivado del pacto funcional de Cundinamarca.

Doctor
 JORGE EDUARDO ÁNGEL MOSCOSO
 Profesional universitario
 Municipio 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° 20220010049712 del 27 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El municipio de Cajicá acordó celebrar un CONTRATO ESPECÍFICO, derivado del Pacto Funcional de Cundinamarca, que se encuentra en ejecución, el cual se regirá por los artículos 250 de la Ley 1955 de 2019 y el artículo 2.2.13.1.1.6 del Decreto 1082 de 2015, adicionado por el Decreto 740 de 2016. El cual se anexa a esta solicitud, SUSCRITO ENTRE EL DNP Y ENTerritorio y el Municipio de Cajicá como ENTIDAD EJECUTORA. Para finales del mes de agosto de 2022 el Municipio de Cajicá recibió la primera transferencia por un monto de \$1.144.519.233. Motivo por el cual se le consultó al DNP Y ENTerritorio respecto del tema ‘Operaciones Recíprocas’, Tema que no fue resuelto por las entidades en mención (...)”

CONSIDERACIONES

El CONTRATO ESPECÍFICO No. 2210738 DERIVADO DEL PACTO FUNCIONAL DE CUNDINAMARCA establece:

“CONSIDERACIONES

1. Que el Artículo 8 de la Ley 1450 de 2011, modificado por el artículo 198 de la Ley 1753 de 2015, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo, 2010-2014 “Prosperidad para Todos”, incorporó al ordenamiento jurídico los Contratos Plan como un instrumento de planeación del desarrollo territorial para la articulación de recursos y la concurrencia de esfuerzos institucionales entre diferentes niveles de gobierno.

(...)

6. Que el artículo 198 de la Ley 1753 de 2015, modificó el artículo 8 de la Ley 1450 de 2011 y definió los Contratos Plan como “...un acuerdo marco de voluntades de carácter estratégico entre la Nación y las entidades territoriales plasmado en un documento que contiene los arreglos programáticos y de desempeño definidos entre éstas para la ejecución asociada de proyectos de desarrollo territorial que contemplen la concurrencia de esfuerzos de inversión nacional y territorial”. De igual forma, este artículo señaló que: “En desarrollo de este acuerdo marco se suscribirán contratos específicos en los cuales se señalará el objeto, las metas, los plazos, el responsable de la ejecución y se comprometerán los recursos de fuente nacional y territorial que se destinen para su ejecución, así como las vigencias futuras que se requieran. Adicionalmente, se acordarán los mecanismos de seguimiento y control de los recursos y todos los demás aspectos necesarios para garantizar la rápida y eficiente ejecución de los proyectos, atendiendo las prioridades y particularidades de cada sector y cada región”.

(...)

8. Que por su parte, el artículo 199 del PND 2014-2018 creó el Fondo Regional de los Contratos Plan como una cuenta de naturaleza especial, sin personería jurídica, adscrita al Departamento Nacional de Planeación que podría ser administrada por una entidad financiera del orden nacional, con participación estatal, constituyéndose en un mecanismo de gestión, que permitiera facilitar el cumplimiento de los acuerdos, metas y resultados acordados en los Contratos Plan y de lograr la articulación y convergencia de recursos disponibles.

(...)

20. Que en virtud de lo anterior, el 15 de septiembre de 2021 el DNP y ENTerritorio suscribieron el Contrato Interadministrativo de Mandato DNP 877-2021 ENTerritorio 221009 que tiene por objeto lo siguiente: “DNP confiere mandato a ENTerritorio para realizar la administración y operación del Fondo Regional para los Contratos Plan / Pactos Territoriales con los recursos que ingresen a este y los demás que le sean transferidos”, con un plazo de ejecución hasta el 15 de noviembre de 2025.

(...)

24. Que el Pacto Funcional de Cundinamarca tiene un plazo de ejecución de tres (3) años contados a partir de su suscripción, por lo que su fecha de terminación está prevista para el 19 de febrero de 2024.

(...)

26. Que con base en lo anteriormente descrito, mediante radicado DNP N° 20214331231141 del 6 de noviembre de 2021 – ENTerritorio N° 20214300421452 del 7 de noviembre de 2021, la Dirección de Inversiones y Finanzas Públicas del Departamento Nacional de Planeación, solicitó al Gerente del Fondo Regional para los Pactos Territoriales, la verificación sobre el cumplimiento de requisitos técnicos, jurídicos y financieros para la posible asignación de recursos al proyecto denominado:

‘CONSTRUCCIÓN DE UN CENTRO DE DESARROLLO INFANTIL CDI EN LA VEREDA CHUNTAME SECTOR TAYRONA EN EL MUNICIPIO DE CAJICÁ’.

(...)

CLÁUSULAS:

CLÁUSULA PRIMERA. OBJETO: ENTERRITORIO Y EL MUNICIPIO DE CAJICÁ – CUNDINAMARCA, ACUERDAN SUSCRIBIR UN CONTRATO ESPECÍFICO, DERIVADO DEL PACTO FUNCIONAL CUNDINAMARCA, QUE SE ENCUENTRA EN EJECUCIÓN, CON EL FIN DE DESTINAR RECURSOS DEL FONDO REGIONAL PARA LOS PACTOS TERRITORIALES Y LOS DEMÁS QUE SE REQUIERAN PARA LA FINANCIACIÓN DEL PROYECTO DENOMINADO “CONSTRUCCIÓN DE UN CENTRO DE DESARROLLO INFANTIL CDI EN LA VEREDA CHUNTAME SECTOR TAYRONA EN EL MUNICIPIO DE CAJICÁ”, QUE SE ENCUENTRA PRIORIZADO EN EL PLAN DE ACCIÓN 2021 DEL PACTO FUNCIONAL CUNDINAMARCA.

CLAUSULA SEGUNDA. ALCANCE DEL OBJETO: La meta pactada en el presente Contrato Específico es la siguiente:

Realizar la construcción de un Centro de Desarrollo Infantil CDI en la vereda Chuntame sector Tayrona del municipio de Cajicá.

Esta meta deberá ser acreditada por la ENTIDAD EJECUTORA, en los términos que se señalan en las respectivas cláusulas del Contrato Específico, en tanto es la responsable de realizar seguimiento al proyecto y recibirlo a satisfacción.

CLÁUSULA TERCERA. ENTIDAD EJECUTORA: Se ha designado como ENTIDAD EJECUTORA del Contrato Específico que se celebre al MUNICIPIO DE CAJICÁ - CUNDINAMARCA, según instrucción del DNP No. 27 de fecha 9 de noviembre de 2021, conforme se refiere en el oficio DNP No. 20214331242591 del 9 de noviembre de 2021 y radicado ENTerritorio, No. 20214300427902 del 9 de noviembre de 2021. La ENTIDAD EJECUTORA del proyecto de inversión se encargará de ejecutar contractual y presupuestalmente los recursos que le son transferidos por ENTerritorio, con ocasión de la financiación del proyecto de inversión, y será la responsable de realizar la vigilancia y el control de la ejecución contractual, en cuanto a los aspectos técnicos, jurídicos y financieros de los recursos asignados al proyecto, en los términos descritos en los artículos 2.2.13.1.1.6. y 2.2.13.1.2.7. del Decreto 1082 de 2015.

CLÁUSULA CUARTA. OBLIGACIONES DE LAS PARTES: Las partes tendrán las siguientes obligaciones:

1. OBLIGACIONES DE ENTerritorio:

1.1 Transferir a la ENTIDAD EJECUTORA recursos del Fondo Regional para los Pactos Territoriales hasta la suma de CINCO MIL SETECIENTOS VEINTIDÓS MILLONES QUINIENTOS NOVENTA Y SEIS MIL CIENTO SESENTA Y TRES PESOS MCTE (\$5.722.596.163), que están destinados a financiar el proyecto “CONSTRUCCIÓN DE UN CENTRO DE DESARROLLO INFANTIL CDI EN LA VEREDA CHUNTAME SECTOR TAYRONA EN EL MUNICIPIO DE CAJICÁ”, de acuerdo con la forma de desembolso que se pacte en este

contrato, siempre que se hayan desembolsado los recursos para dar cumplimiento a lo pactado en el presente contrato por parte del DNP, y se encuentren disponibles en el Fondo Regional para los Pactos Territoriales.

1.2 Hacer seguimiento administrativo y financiero a la transferencia de los recursos realizada a la ENTIDAD EJECUTORA y efectuar la supervisión tal y como se señala en las Cláusulas respectivas del Contrato Específico y el Reglamento Operativo del Contrato Interadministrativo de Mandato.

2. OBLIGACIONES DE LA ENTIDAD EJECUTORA

(..)

2.3 Realizar la apertura de una cuenta bancaria generadora de rendimientos financieros para el manejo exclusivo de los recursos que serán transferidos por ENTerritorio dando cumplimiento al objeto del Contrato Específico. Dicha cuenta debe ser exenta de GMF, retenciones, comisiones, IVA y demás gastos y gravámenes e igualmente deberá ser marcada como inembargable. Una vez efectuada la apertura, se deberá informar a ENTerritorio, allegando la respectiva certificación bancaria. De igual manera la ENTIDAD EJECUTORA velará porque la tasa de rentabilidad de dicha cuenta sea la mayor del mercado al momento de su apertura.

(...)

2.5 Recibir los recursos que serán transferidos por ENTerritorio y destinarlos exclusivamente a la ejecución del proyecto identificado en el objeto.

(...)

2.8 Realizar la devolución mensual de los rendimientos financieros generados en la cuenta de manejo exclusivo del proyecto a la cuenta de la Dirección General de Crédito Público conforme lo establece el artículo 2.8.1.9.8. Rendimientos Financieros del Decreto No 1068 de 2015 y el Decreto 1853 de 2015 artículo 2.3.5.6 de acuerdo con la normatividad vigente. Para dar cumplimiento a esta obligación, la ENTIDAD EJECUTORA deberá validar los rendimientos financieros frente al extracto bancario del mes correspondiente y realizar el respectivo traslado. La Entidad deberá remitir ENTerritorio el extracto bancario y soporte de traslado de los rendimientos financieros a la cuenta del Tesoro Nacional.

2.9 Restituir a ENTerritorio los aportes que no hayan sido ejecutados, con ocasión de los recursos aportados por el Departamento Nacional de Planeación, administrados y trasladados por ENTerritorio, y frente a un eventual incumplimiento de obligaciones contractuales respecto de la contratación derivada (Obra, Interventoría, Suministro, y/o los contratos celebrados para tal fin). En el mismo sentido el Ejecutor, y frente al pago de indemnizaciones con ocasión de la ejecución de la contratación derivada, deberá reintegrar en favor de ENTerritorio los valores pagados al contratista, respecto de los cuales se predique el incumplimiento.

(...)

2.13 Presentar un informe mensual dentro de los ocho (8) días siguientes al vencimiento del mes respectivo, suscrito por el supervisor del Contrato Específico, en donde informe el avance físico y financiero del proyecto a partir del inicio del contrato específico, (...)

02.19 Aportar los recursos faltantes, para el cumplimiento de las metas programadas del proyecto, en el evento en que durante la ejecución del contrato surjan circunstancias que impliquen el reconocimiento y/o pago de sumas de dinero superiores a las entregadas al ejecutor derivadas de omisiones o situaciones que alteren el cronograma de ejecución, imputables a la ENTIDAD EJECUTORA y/o al contratista e interventor.

2.20 Aportar los recursos faltantes, para el cumplimiento de las metas programadas del proyecto, en el evento en que durante la ejecución del contrato surjan circunstancias que impliquen el reconocimiento y/o pago de sumas de dinero superiores a las entregadas al ejecutor derivadas de omisiones o situaciones que alteren el cronograma de ejecución, imputables a la ENTIDAD EJECUTORA y/o al contratista e interventor.

2.21 Gestionar, en cualquier caso y si fuese necesario, la obtención y aporte de recursos locales y/o regionales y/o nacionales para asegurar la terminación del objeto del presente Contrato Específico.

(...)

CLÁUSULA SEXTA. VALOR DEL CONTRATO, APOORTE DE LAS PARTES, DE LOS RECURSOS A TRANSFERIR Y FORMA DE TRANSFERENCIA (...)

El DNP aportará el valor de CINCO MIL SETECIENTOS VEINTIDÓS MILLONES QUINIENTOS NOVENTA Y SEIS MIL CIENTO SESENTA Y TRES PESOS MCTE (\$5.722.596.163), de los recursos que se encuentran en el Fondo Regional para los Pactos Territoriales los cuales serán transferidos a través de ENTerritorio en su calidad de administrador y operador del Fondo con fundamento en la instrucción de gasto remitida por DNP mediante radicado DNP No. 20214331242591 del 9 de noviembre de 2021 y radicado ENTerritorio N° 20214300427902 del 9 de noviembre de 2021.

FORMA DE TRANSFERENCIAS DE ENTERRITORIO A LA ENTIDAD EJECUTORA. Los recursos que se destinarán del Fondo Regional para los Pactos Territoriales a título de financiación para la ejecución del proyecto ascienden a la suma de CINCO MIL SETECIENTOS VEINTIDÓS MILLONES QUINIENTOS NOVENTA Y SEIS MIL CIENTO SESENTA Y TRES PESOS MCTE (\$5.722.596.163) cuyo desembolso será en favor de la ENTIDAD EJECUTORA, de la siguiente manera:

1) Una primera transferencia por la suma MIL CIENTO CUARENTA Y CUATRO MILLONES QUINIENTOS DIECINUEVE MIL DOSCIENTOS TREINTA Y TRES PESOS M/CTE (\$ 1.144.519.233), una vez se suscriba el Contrato Específico, se apruebe la póliza, se realice la apertura de la cuenta especial para el manejo exclusivo de los recursos, se realice incorporación de estos recursos en el presupuesto de la ENTIDAD EJECUTORA, se suscriban las actas de inicio de los contratos derivados, se presente la cuenta de cobro con sus soportes correspondientes y se cuente con la disponibilidad del PAC con cargo a recursos que provienen de la vigencia 2022 del Fondo Regional para los Pactos Territoriales.

(...)

CLÁUSULA SÉPTIMA. MECANISMO DE SEGUIMIENTO A LA EJECUCIÓN DE LOS RECURSOS (...) La acreditación del cumplimiento de las metas es responsabilidad de la ENTIDAD EJECUTORA, en tanto es quien recibe los bienes y/o servicios que contrata con ocasión del proyecto.

(...)

CLÁUSULA DÉCIMA CUARTA. RESPONSABILIDAD: La ENTIDAD EJECUTORA es responsable por el cumplimiento del objeto establecido en el contrato, y del recibo a satisfacción de los bienes y/o servicios que se contraten para la ejecución del proyecto, por lo tanto, será igualmente responsable por los daños que ocasionen sus empleados, los empleados de sus contratistas, a ENTerritorio en su calidad de administrador y operador del Fondo Regional para los Pactos Territoriales y al DNP por la ejecución del objeto del contrato. Ninguna de las partes será responsable frente a la otra o frente a terceros por daños especiales, imprevisibles o daños indirectos, derivados de fuerza mayor o caso fortuito de acuerdo con la ley” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normatividad contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señalan:

“1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

1.1. Criterio general de reconocimiento

1. Se reconocerán como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba la entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Hacen parte de los ingresos de transacciones sin contraprestación aquellos que obtenga la entidad dada su facultad legal para exigir cobros a cambio de bienes, derechos o servicios que no tienen valor de mercado y que son suministrados únicamente por el gobierno.

(...)

1.3. Transferencias

7. Los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, por conceptos tales como: recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas, condonaciones de deudas, asunción de deudas por parte de terceros, bienes declarados a favor de la Nación y bienes expropiados.

1.3.1. Reconocimiento

8. Los ingresos por transferencias pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos. Dichas estipulaciones afectan el reconocimiento de la transacción.

9. Las estipulaciones comprenden las especificaciones sobre el uso o destinación de los recursos transferidos a la entidad receptora de los mismos, las cuales se originan en la normativa vigente o en acuerdos de carácter vinculante. Las estipulaciones relacionadas con un activo transferido pueden ser restricciones o condiciones.

10. Existen restricciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular, sin que ello implique que dichos recursos se devuelvan al cedente en el caso de que se incumpla la estipulación. En este caso, si la entidad beneficiaria del recurso transferido evalúa que su transferencia le impone simplemente restricciones, reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso.

11. Existen condiciones cuando se requiere que la entidad receptora de los recursos los use o destine a una finalidad particular y si esto no ocurre, dichos recursos se devuelven a la entidad que los transfirió, quien tiene la facultad administrativa o legal de hacer exigible la devolución. Por consiguiente, cuando una entidad receptora de los recursos reconozca inicialmente un activo sujeto a una condición, también reconocerá un pasivo. El pasivo inicialmente reconocido se reducirá en la medida que la entidad receptora del recurso cumpla las condiciones asociadas a su uso o destinación, momento en el cual se reconocerá el ingreso en el resultado del periodo.

(...)

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, 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. Un efecto significativo del valor del dinero en el tiempo se presenta cuando el plazo para cancelar dicha obligación se estima mayor a los 12 meses siguientes a la fecha de reconocimiento del pasivo” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación, los recursos que recibe la entidad de otras entidades públicas sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido se configuran como ingresos por transferencias y dichos recursos pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos.

Dichas estipulaciones pueden ser 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 o 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 lo anterior, con la recepción de los recursos por parte del Municipio de Cajicá, este 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. Por su parte, el Departamento Nacional de Planeación - DNP, en calidad de representante del Fondo Regional de los Contratos Plan adscrito a esta entidad, registrará un débito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, por cuanto los recursos corresponden al Fondo que administra ENTerritorio.

En la medida que cumpla las condiciones impuestas a través del contrato para el uso y destinación de los recursos, el Municipio de Cajicá 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. Por su parte, el DNP 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.

Cuando la entidad ejecutora desarrolle la construcción del activo, registrará este hecho económico mediante un débito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR. Para el pago de la obligación adquirida, la entidad ejecutora registrará un débito en la subcuenta y

cuenta que corresponda al grupo 24-CUENTAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Entre tanto, si para la transferencia del recurso no se imponen estipulaciones, el Municipio de Cajicá reconocerá un ingreso en el resultado del periodo cuando se den las condiciones de control del recurso y, por su parte, el DNP reconocerá el gasto correspondiente por la transferencia.

En consecuencia, en el caso de transferencias condicionadas, las operaciones recíprocas entre el DNP y el Municipio de Cajicá corresponden a la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas y la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias. Ahora bien, tanto en el caso de transferencias condicionadas como no condicionada, son operaciones recíprocas la subcuenta que corresponda de la 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS con la subcuenta que corresponda de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Adicionalmente, es importante que las entidades implementen 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.

CONCEPTO No. 20221100074821 DEL 22-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Reconocimiento de los ingresos por Estampillas Pro Desarrollo y Estampilla Pro Electrificación Rural del Departamento de Antioquia

Doctora
LUZ AYDÉ CORREA AGUIRRE
Directora de Contabilidad
Departamento de Antioquia
Secretaría de Hacienda
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° 20220010052582 del 17 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita concepto sobre la contabilización de los ingresos por Estampillas Pro Desarrollo y Estampilla Pro Electrificación Rural del Departamento de Antioquia.

CONSIDERACIONES

La Ley 3 de 1986, por la cual se expiden normas sobre la administración Departamental y se dictan otras disposiciones, decreta:

“Artículo 32. Autorízase a las Asambleas para ordenar la emisión de estampillas "Pro-Desarrollo Departamental", cuyo producido se destinará a construcción de infraestructura educativa, sanitaria y deportiva. Las ordenanzas que dispongan cada emisión determinarán su monto, que no podrá ser superior a la cuarta parte del correspondiente presupuesto departamental; la tarifa, que no podrá exceder el dos por ciento (2%) del valor del documento o instrumento gravado; las exenciones a que hubiere lugar; las características de las estampillas; y todo lo demás que se considere necesario para garantizar su recaudo y adecuada inversión” (Subrayado fuera de texto).

La Ley 1845 de 2017, por medio de la cual se autoriza a las Asambleas Departamentales, a los Concejos Distritales y Municipales para la Emisión de la Estampilla Pro Electrificación Rural y otras, modificando la Ley 1059 del 26 de julio del 2006 que modifica la Ley 23 de enero 24 de 1986, decreta:

“ARTÍCULO 1o. Autorícese a las Asambleas Departamentales, a los Concejos Distritales y Municipales para que por el término de veinte (20) años, dispongan la emisión de la ‘Estampilla Pro Electrificación

Rural' como recurso para contribuir a la financiación de la universalización del servicio de energía eléctrica rural en todo el país, especialmente en zonas de difícil acceso y/o para proyectos que propendan el uso de energías renovables no convencionales al Sistema Energético Nacional en zonas rurales.

ARTÍCULO 2o. El valor anual de la emisión de la Estampilla autorizada será hasta el diez por ciento (10%) del presupuesto departamental, distrital o municipal, según el caso.

ARTÍCULO 3o. Las Asambleas Departamentales, Concejos Distritales y Municipales determinarán el empleo, las tarifas sancionatorias y demás asuntos relacionados con el uso obligatorio de la estampilla.

(...)

ARTÍCULO 5o. La totalidad del producto de la estampilla de que trata la presente ley se destinará a la financiación exclusiva de Electrificación Rural especialmente en zonas de difícil acceso y/o para proyectos que propendan el uso de energías renovables no convencionales al Sistema Energético Nacional en zonas rurales de los departamentos, distritos y municipios, según el caso” (Subrayado fuera de texto).

En sentencia C-465 de 1993, se indica con respecto a las tasas:

"Son aquellos ingresos tributarios que se establecen unilateralmente por el Estado, pero sólo se hacen exigibles en el caso de que el particular decida utilizar el servicio público correspondiente. Es decir, se trata de una recuperación total o parcial de los costos que genera la prestación de un servicio público; se autofinancia ese servicio mediante una remuneración que se paga a la entidad administrativa que lo presta" (Subrayado fuera de texto).

La Sentencia C-278/19 de la Corte Constitucional de Colombia, define que:

"Los impuestos configuran una categoría de tributo, y se caracterizan por: i) ser una prestación de naturaleza unilateral, es decir, expresan un poder de imposición en cabeza del Estado ejercido a través de su establecimiento legal; ii) el hecho generador que los sustentan puede reflejar la capacidad económica del contribuyente o la utilización o consumo de un bien; iii) se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano o grupo social; iv) no incorporan una prestación directa a favor del contribuyente y a cargo del Estado; v) su pago es obligatorio, no es opcional ni discrecional; y vi) el Estado dispone de ellos con base en prioridades distintas a las del obligado con la carga impositiva" (Subrayado fuera de texto).

La Ordenanza N° 41 del 16 de diciembre de 2020 "Por medio de la cual se establece el estatuto de rentas del departamento de Antioquia", señala:

"LIBRO VI ESTAMPILLAS

TITULO I ESTAMPILLA PRO DESARROLLO

Artículo 272. Adóptese la estampilla Pro-Desarrollo que se encuentra autorizada por la Ley 3 de 1986.

Artículo 273. SUJETO ACTIVO. El departamento de Antioquia, es el sujeto activo de la estampilla Pro-Desarrollo que se cause en su jurisdicción, y en él radican las potestades tributarias de administración, control, fiscalización, liquidación, discusión recaudo, devolución y cobro.

Artículo 274. SUJETO PASIVO. Las personas naturales, jurídicas o cualquier otra forma de asociación jurídica que sea sujetos pasivos del impuesto de registro y quienes realicen actos y operaciones con el Departamento de Antioquia y sus entidades descentralizadas.

Artículo 275. HECHO GENERADOR. La estampilla recae sobre:

a. Toda cuenta u orden de pago a favor de personas naturales, jurídicas o cualquier otra forma de asociación jurídica, provenientes de actos tales como: Contratos, órdenes de trabajo o servicio, adiciones a los mismos, pedidos, facturas.

b. Todo acto, contrato y operación que realicen personas naturales y/o jurídicas, o cualquier otra forma de asociación jurídica que deba registrarse en las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos o en las Cámaras de Comercio y esté gravada con el impuesto de registro.

Artículo 276. BASE GRAVABLE. El valor de toda cuenta u orden de pago a favor de personas naturales, jurídicas o cualquier otra forma de asociación jurídica, antes de IVA y el valor del acto, contrato u operación liquidada en el formulario del impuesto de registro.

Artículo 277. TARIFA.

a. El 0,5 x 1000 sobre el valor del acto en el formulario de liquidación del impuesto de registro.

b. El 6 x 1000 sobre el valor de toda cuenta u orden de pago a favor de personas naturales, jurídicas o cualquier otra forma de asociación jurídica.

ARTÍCULO 278. EXCLUSIONES. Se exceptúan del pago de esta estampilla, las cuentas u órdenes de pago que provengan de contratos y convenios, celebrados entre entidades oficiales, juntas de acción comunal, las ligas deportivas inscritas que acrediten la existencia ante INDEPORTES, (...).

ARTÍCULO 279. DESTINACIÓN. El recaudo que se efectúe anualmente por concepto de la Estampilla Pro-Desarrollo Departamental, se destinará a la construcción de infraestructura así:

a. Educativa 25%

b. Infraestructura del Politécnico Jaime Isaza Cadavid 10%

c. Infraestructura educativa del Instituto Tecnológico de Antioquia 10%

d. Sanitaria 25%

e. Deportiva 30%

(...)

ARTÍCULO 280. AGENTES DE RETENCIÓN. El Departamento de Antioquia y sus entidades descentralizadas, actuarán como agentes de retención ante los sujetos pasivos de la estampilla, cuando realicen el hecho generador.

(...)

TITULO VII ESTAMPILLA PRO ELECTRIFICACIÓN RURAL

ARTÍCULO 348. Adóptese la Estampilla Pro Electrificación Rural que se encuentra autorizada por la Ley 1845 de 2017.

ARTÍCULO 349, SUJETO ACTIVO. El Departamento de Antioquia, es el sujeto activo de la estampilla Pro Electrificación Rural que se cause en su jurisdicción, y en él radican las potestades tributarias de administración, control, fiscalización, liquidación, discusión recaudo, devolución y cobro.

Artículo 350. SUJETO PASIVO. Personas naturales o jurídicas que realicen los trámites gravados ante la Dirección de Rentas del Departamento de Antioquia (tornaguías), Dirección de Transportes y Tránsito, Secretaria Seccional de Salud y Protección Social de Antioquia, Dirección de Pasaportes y la Dirección de Sistemas de Información y Catastro.

Artículo 351. HECHO GENERADOR. La expedición de documentos o actos tales como: Certificado sobre avalúo catastral; tornaguías para cervezas nacionales o extranjeras con destino a otros departamentos; Licencias de conducción o validación de las mismas, matrícula inicial de vehículos, exceptos los oficiales, certificado de traslado de cuenta de vehículos; Licencias o renovación de la misma expedida por la Secretaría Seccional de Salud y protección Social de Antioquia o quien haga sus veces: Expedición de pasaportes.

Artículo 352. BASE GRAVABLE. El valor de cada uno de los siguientes documentos o actos: Certificado sobre avalúo catastral; tornaguías para cervezas nacionales o extranjeras con destino a otros departamentos: licencias de conducción o validación de las mismas, matrícula inicial de vehículos, excepto los oficiales, certificado de traslado de cuenta de vehículos; Licencias o renovación de la misma expedida por la Secretaría Seccional de Salud y Protección Social de Antioquia o quien haga sus veces; Expedición de pasaportes.

Artículo 353. TARIFA. La tarifa será para:

- a. Certificado sobre avalúo catastral de 0,75 UVT.
- b. Tornaguía para cervezas nacionales o extranjeras con destino a otros Departamentos de 1,5 UVT.
- c. Licencias de conducción o validación de las mismas, e la matrícula inicial de vehículos, exceptos los oficiales, certificado de traslado de cuenta de vehículos de 0,75 UVT.
- d. Licencias o renovación de la misma expedida por la Secretaría Seccional de Salud y Protección Social de Antioquia de 3,75 UVT.
- e. Expedición de pasaportes, el mismo valor que se cause por el impuesto de Timbre Nacional.

ARTÍCULO 354. DECLARACIÓN Y PAGO. Los contribuyentes que soliciten los siguientes actos o documentos: Certificado sobre avalúo catastral; Licencias de conducción o validación de las mismas; matrícula inicial de vehículos, excepto los oficiales; Certificado de traslado de cuenta de vehículos,

excepto los oficiales; Certificado de traslado de cuenta de vehículos; Licencias o renovación de la misma expedida por la Secretaría Seccional de Salud y Protección Social de Antioquia y Expedición de pasaportes, pagarán la Estampilla Pro Electrificación Rural al momento de realizar el trámite de expedición de los mismos.

(...)

ARTÍCULO 355. DESTINACIÓN. La totalidad del producto de la estampilla Pro Electrificación Rural se destinará a la financiación exclusiva de Electrificación Rural especialmente en zonas de difícil acceso y/o para proyectos que propendan el uso de energías renovables no convencionales al Sistema Energético Nacional en zonas rurales del Departamento de Antioquia.

PARÁGRAFO. Los proyectos destinados a Electrificación Rural, será prioritariamente para la ampliación de la universalización y cobertura del servicio” (Subrayado fuera de texto).

La Ordenanza N° 20 del 26 de agosto de 2022 “Por medio de la cual se modifica la ordenanza 41 de 2020 ‘Por medio de la cual se establece el estatuto de rentas del departamento de Antioquia’”, decreta:

“ARTICULO 35: Modifíquese el artículo 350 de la Ordenanza 41 de 2020, el cual quedará así:

Artículo 350. SUJETO PASIVO. Personas naturales o jurídicas que realicen los trámites gravados ante la Subsecretaría de Ingresos (tornaguías), Gerencia de Seguridad Vial, Secretaría Seccional de Salud y Protección Social de Antioquia, Dirección de Pasaportes y la Gerencia de Catastro” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, disponen:

“2. CUENTAS POR COBRAR

2.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como cuentas por cobrar los derechos adquiridos por la entidad en desarrollo de sus actividades, de los cuales se espere, a futuro, la entrada de un flujo financiero fijo o determinable, a través de efectivo, equivalentes al efectivo u otro instrumento. Estas partidas incluyen los derechos originados en transacciones con y sin contraprestación. Las transacciones con contraprestación incluyen, entre otros, la venta de bienes y servicios, y las transacciones sin contraprestación incluyen, entre otros, los impuestos y las transferencias.

(...)

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

(...)

1.2.2. Medición

6. Los ingresos por impuestos se medirán por el valor determinado en las declaraciones tributarias, en las liquidaciones oficiales y en los demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes” (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 062, 064 y 065 de 2022, describe las siguientes cuentas así:

1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS: “Representa el valor de los impuestos, sus anticipos y las retenciones pendientes de recaudo, determinados durante el periodo en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme, con independencia del periodo fiscal al que correspondan”.

4105-IMPUESTOS: “Representa el valor de los ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes”.

CONCLUSIONES

La Ordenanza N°41 de noviembre de 2020 define la estampilla Pro Desarrollo como un tributo que se paga al departamento de Antioquia. El sujeto activo de la estampilla es el departamento de Antioquia y los sujetos pasivos son todas las personas naturales, jurídicas o cualquier otra forma de asociación jurídica que sea sujetos pasivos del impuesto de registro y quienes realicen actos y operaciones con el departamento de Antioquia y sus entidades descentralizadas, y se destinará a la construcción de infraestructura.

Por su parte, la Estampilla Pro Electrificación Rural es un tributo que se paga al departamento de Antioquia. El sujeto activo de la estampilla es el departamento de Antioquia y los sujetos pasivos son todas las personas naturales o jurídicas que realicen los trámites gravados ante la Dirección de Rentas del departamento de Antioquia (tornaguías), Dirección de Transportes y Tránsito, Secretaria Seccional de Salud y Protección Social de Antioquia, Dirección de Pasaportes y la Dirección de Sistemas de Información y Catastro, y se destinará a la financiación exclusiva de Electrificación Rural especialmente en zonas de difícil acceso y/o para proyectos que propendan el uso de energías renovables no convencionales al Sistema Energético Nacional en zonas rurales de los departamentos, distritos y municipios, según el caso.

De lo anterior, se puede concluir que las estampillas Pro-Desarrollo Departamental y Estampilla Pro Electrificación Rural son tributos que cumplen las características señaladas en la Sentencia C-278/19 de la Corte Constitucional de Colombia para configurarse como impuestos. No son tasas, puesto que no se están recuperando costos que genera la prestación de un servicio; tampoco son contribuciones, puesto que la carga impositiva no está a cargo de un grupo o sector determinado de personas, y su pago no incorpora una prestación directa a favor del contribuyente.

Así las cosas, con la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de contribuyentes, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, el Departamento reconocerá el ingreso en el periodo correspondiente, mediante un débito de 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.

Con el recaudo de los recursos, el departamento registrará un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 130588-Estampillas de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

Respecto a su pregunta, en las subcuentas 411014-Tarifa pro desarrollo y 411018-Tarifa pro electrificación rural, de la cuenta 4110-CONTRIBUCIONES, TASAS E INGRESOS NO TRIBUTARIOS se deben registrar ingresos que cumplan con la definición de tasas o contribuciones.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
Concepto No. 20221100000431 del 14-01-2022

20221100000851 del 21-01-2022
20221100002551 del 08-02-2022
20221100004161 del 17-02-2022
20221100008981 del 01-03-2022
20221100018591 del 01-04-2022
20221100030691 del 13-05-2022
20221100045271 del 15-06-2022
20221100047471 del 17-06-2022
20221100047501 del 17-06-2022
20221120048451 del 28-06-2022
20221100049001 del 01-07-2022
20221120049931 del 06-07-2022
20221100051331 del 18-07-2022
20221100052431 del 25-07-2022
20221100053221 del 03-08-2022
20221100056411 del 25-08-2022
20221100056911 del 31-08-2022
20221100057201 del 02-09-2022
20221100057331 del 07-09-2022
20221100057631 del 09-09-2022
20221100058361 del 16-09-2022
20221100058811 del 20-09-2022
20221100059391 del 26-09-2022
20221100062211 del 06-10-2022
20221100062811 del 11-10-2022
20221100064371 del 31-10-2022
20221100067731 del 16-11-2022
20221100068731 del 22-11-2022
20221100069741 del 29-11-2022
20221100073781 del 13-12-2022
20221100074631 del 20-12-2022
20221100074791 del 22-12-2022
20221100075051 del 26-12-2022

1.2.30 INGRESOS DE TRANSACCIONES CON CONTRAPRESTACIÓN**CONCEPTO No. 20221100069751 DEL 29-11-2022**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Ingresos de transacciones con contraprestación Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Marco normativo aplicable a la entidad Tratamiento contable de bienes entregados para la prestación del servicio y de los ingresos objeto del Contrato interadministrativo para la operación de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo suscrito entre el municipio de San Onofre y la empresa Aguas de Sucre S. A. E. S. P.

Doctora
ANA MILENA GONZÁLEZ B.
Contadora Pública
Aguas de Sucre S.A. E.S.P.
Sincelejo, Sucre

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010048602 del 21 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“... Para agosto 31 de 2022, la empresa celebró con el municipio de San Onofre Sucre un contrato interadministrativo para la operación de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo entre el municipio de San Onofre y la EMPRESA AGUAS DE SUCRE S.A. E.S.P. por el término de cuatro meses, teniendo en cuenta lo anterior, me surgen las siguientes preguntas:

1. ¿Debe la Empresa AGUAS DE SUCRE S.A. E.S.P., solicitar ante la CGN el cambio de Marco Normativo para empezar aplicar el de 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? Ó ¿puede seguir dentro del ámbito de entidad de gobierno? Teniendo en cuenta que el plazo del presente contrato es de 4 meses y sabiendo lo que acarrea ese cambio en los procesos y procedimientos de la empresa.

2. AGUAS DE SUCRE S.A.E.S.P., en el marco del convenio de operación, actúa como Prestador y es responsable de la facturación, cobro y recaudo de las tarifas, subsidios y contribuciones de solidaridad, el cobro de las tarifas se realizará por medio de un SUPERGIROS. Como es el tratamiento para reconocer esos ingresos, ¿cuáles serían los registros contables para tal efecto?

3. El Municipio entregará todos los bienes muebles e inmuebles, afectos a la prestación de los servicios Públicos de acueducto y alcantarillado para su uso y goce por parte de la empresa (PRESTADOR), debe AGUAS DE SUCRE, ¿reflejar esa situación en su información financiera? La empresa al finalizar el plazo del contrato interadministrativo, deberá restituir los bienes al contratante.

4. Cuál es el procedimiento a seguir, si dado el caso, la empresa debería pasarse al marco normativo de empresas no cotizantes”.

CONSIDERACIONES

a. Consideraciones sobre el contrato interadministrativo

El Contrato interadministrativo para la operación de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo suscrito entre el municipio de San Onofre (Contratante) y la empresa Aguas de Sucre S. A. E. S. P (Prestador). establece:

“CLAUSULA SEGUNDA. OBJETO DEL CONTRATO.

ADMINISTRACIÓN, OPERACIÓN, USO, GOCE, GESTIÓN, MANTENIMIENTO E INVERSIÓN DE LOS BIENES DESTINADOS DIRECTA O INDIRECTAMENTE A LOS SERVICIOS DE ACUEDUCTO, ALCANTARILLADO EN EL CASCO URBANO DEL MUNICIPIO DE SAN ONOFRE-SUCRE Y ASEO EN LOS CORREGIMIENTOS DE RINCÓN DEL MAR, BERRUGAS Y PALO ALTO DEL MUNICIPIO DE SAN ONOFRE, SUCRE.

(...)

CLAUSULA QUINTA. PLAZO DEL CONTRATO DE OPERACIÓN. El plazo de ejecución del Contrato será de CUATRO (4) MESES, contados a partir del Acta de inicio del contrato. El contrato estará vigente desde el día de suscripción de este hasta el día de su liquidación, es decir, estará vigente hasta la liquidación final, de acuerdo a los términos establecidos en la normatividad legal vigente.

PARAGRAFO. Ampliación del plazo del Contrato. El plazo de ejecución del presente Contrato podrá prorrogarse por mutuo acuerdo de las partes contratantes, acuerdo que deberá formalizarse mediante escrito firmado por ellas antes de la terminación del Contrato.

(...)

CLAUSULA OCTAVA - OBLIGACIONES DEL PRESTADOR.

El PRESTADOR se obliga a dar estricto cumplimiento al objeto del Contrato, para lo cual destinará todos los recursos materiales, técnicos, operativos, financieros y humanos que sean indispensables para garantizar su cabal ejecución en forma eficiente y oportuna y, adicionalmente, asume, entre otras, las siguientes obligaciones y compromisos, que se clasifican según la naturaleza de las prestaciones a su cargo:

1. Obligaciones en Materia de Prestación de los Servicios.

1. Los servicios de acueducto y alcantarillado serán prestados a los suscriptores del Área de Operación definida por el CONTRATANTE, por el PRESTADOR o el PRESTADOR Especializado que contrate éste, quien deberá (i) sujetarse a los principios generales que rigen la prestación de estos servicios públicos contenidos en la Ley y la Regulación y (ii) solicitar y mantener vigentes, en nombre y representación del CONTRATANTE, todas las inscripciones, registros, permisos y autorizaciones para que ésta pueda prestar los servicios en el Área de Operación.

2. Los servicios de acueducto y alcantarillado, que prestara el PRESTADOR, mediante o delegación al PRESTADOR especializado, incluirán la Administración, gestión, comercialización, operación y mantenimiento de la infraestructura de los servicios públicos domiciliarios de acueducto, alcantarillado y aseo.

3. Durante el plazo de ejecución del presente Contrato, el PRESTADOR deberá, a través de su planta de personal o el PRESTADOR Especializado que contrate éste, operar la Infraestructura y prestar los servicios públicos de acueducto y alcantarillado en los términos establecidos en el contrato, la Ley y la Regulación.

4. El PRESTADOR dentro de los dos (2) meses siguientes a la suscripción del acta de inicio del contrato de operación deberá revisar el catastro de usuario entregado por el Municipio de San Onofre, Sucre.

5. Obligaciones de Mantenimiento.

Durante el plazo de ejecución del presente Contrato, el PRESTADOR, deberá realizar mantenimiento preventivo y correctivo a la Infraestructura de tal manera que se garantice la prestación eficiente y continua de los servicios de acueducto y alcantarillado, conforme a lo establecido en las metas de Indicadores contenidas en el Anexo 1 Técnico Operativo. Para tal efecto el PRESTADOR, o el PRESTADOR Especializado que contrate éste, deberá, entre otras, a su discreción, adquirir por su cuenta y para el CONTRATANTE, todos los bienes y servicios necesarios para mantener la normal operación del sistema y proyectar su desarrollo.

De igual forma será responsable de asegurar el mantenimiento preventivo y/o correctivo necesario para asegurar la normal operación de los bienes que se optimicen, rehabiliten o incorporen al servicio.

En todo caso, durante el término de vigencia del Contrato, el PRESTADOR y por cuenta propia, deberá efectuar el mantenimiento preventivo y correctivo a la Infraestructura, de tal manera que se garantice el cumplimiento de los Indicadores del Anexo 1 Técnico Operativo.

6. Obligaciones de Expansión

Durante el plazo de ejecución del presente Contrato, el PRESTADOR, deberá cumplir con los Indicadores de usuarios atendidos establecidos en el Anexo 1 Técnico Operativo, mediante la legalización de usuarios actuales y la conexión de nuevos usuarios.

Las obras de expansión y/o reposición del sistema, se harán conforme al Plan de Inversión que se concertó entre el PRESTADOR y el contratante, con los valores definidos de traslado que debe hacer el PRESTADOR del componente de Inversión de tarifas y de otros aportes adicionales no previstos de manera expresa en este documento.

7. Obligaciones

Participar junto con el municipio en la elaboración del Plan de Inversiones en los plazos establecidos para aprobación de la Supervisión.

(...)

2. Obligaciones en Materia de Régimen Económico y tarifario

El PRESTADOR deberá sujetarse al régimen económico y tarifado establecido en el Contrato, y a la Regulación en los casos expresamente señalados en este pliego de condiciones.

El CONTRATANTE, tendrá la responsabilidad de elaborar el respectivo estudio que soporte las tarifas a cobrar y deberá socializado con el PRESTADOR para su adopción.

La Supervisión y el Contratante velarán por que el proceso de planeación por parte del PRESTADOR sea el adecuado, que se apliquen correctamente los subsidios y que lo aportes bajo condición del Municipio y la Nación nunca sean trasladados a los usuarios.

(...)

4. Obligaciones en Materia de Facturación y Recaudo

El PRESTADOR se obliga a facturar, cobrar y recaudar las tarifas y las contribuciones de solidaridad, desde la fecha de la firma del acta de iniciación.

(...)

6. Obligaciones de Información

El PRESTADOR deberá: I) Rendir los informes que le solicite el CONTRATANTE, estos informes podrán solicitarse con una periodicidad no menor a dos meses y el PRESTADOR tendrá hasta 10 días calendario para dar respuesta; ii) cumplir con las obligaciones de información que tiene la Empresa para con los entes gubernamentales como el MVCT y los entes de control como son la Superintendencia de Servicios Públicos, la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico — CRA y la Contraloría Departamental o de la Nación; iii) Presentar informes contables a la entidades de control y fiscalización que sean obligatorios en concordancia a la Ley aplicable para empresas de servicios públicos. iiiii) Suministrar la Supervisión y al Auditor Externo toda la información requerida por éstos y, en general, toda la información necesarios para el cabal cumplimiento de las obligaciones establecidas en dichos contratos.

En cualquier caso, el PRESTADOR deberá informar al CONTRATANTE tan pronto como tenga conocimiento, la ocurrencia de cualquiera hecho, en relación con la sociedad constituida para operar.

(...)

CLÁUSULA DÉCIMA SEGUNDA. REGIMEN DE LOS BIENES

1. Uso y goce de los bienes que entrega EL CONTRATANTE.

En la fecha establecida para el efecto por las partes, en cumplimiento con lo estipulado en el presente contrato, el CONTRATANTE entregará todos los bienes afectos a la prestación de los servicios Públicos de acueducto y alcantarillado para su uso y goce por parte del PRESTADOR. Estos bienes se relacionarán en el inventario de bienes que se realiza al momento de la Entrada en Operación.

A partir de la Entrada en Operación la responsabilidad por el cuidado y conservación sobre dichos bienes será del EL PRESTADOR. El CONTRATANTE asume la obligación de garantizar la posesión quieta, pacífica e ininterrumpida de tales bienes por parte del PRESTADOR en relación con actos o contratos anteriores a la Entrada en Operación.

(...)

2. Propiedad de los bienes e infraestructura.

Los bienes muebles y los inmuebles entregados por el CONTRATANTE para uso y goce del PRESTADOR no comportan transferencia de la propiedad de estos, seguirán siendo de propiedad del Municipio de San Onofre, Sucre. El PRESTADOR los tendrá bajo su guarda, y será responsable por su existencia, integridad y utilidad, de conformidad con la ley y lo previsto en este Contrato.

3. Bienes del PRESTADOR.

La infraestructura de servicios públicos que construya el PRESTADOR con recursos del Municipio de San Onofre, Sucre, del DEPARTAMENTO, de la NACION o de cualquier otro aportante de recursos para inversión en infraestructura afecta a la prestación de dichos servicios, será de propiedad del MUNICIPIO, no obstante, el uso y goce será del PRESTADOR, durante la vigencia del presente contrato.

Los demás bienes de cualquier naturaleza, que adquiera, adicionen, mejore o construya EL PRESTADOR, con la finalidad de cumplir con el objeto del Contrato serán de su propiedad durante la vigencia del Contrato. A la terminación de la operación, la propiedad sobre tales bienes será transferida por EL PRESTADOR al MUNICIPIO, sin que se cause compensación o pago adicional a su favor por este concepto.

4. Reversión de los bienes.

A la terminación del Contrato de Operación, EL PRESTADOR deberá restituir al MUNICIPIO, la infraestructura destinada para la prestación de los Servicios y todos los demás bienes que se determinen como reversibles, sin lugar o derecho alguno a indemnización o compensación por este concepto.

Serán reversibles los activos que hagan parte de la infraestructura de los sistemas de acueducto y alcantarillado, y las actividades complementarias que fueron entregados al PRESTADOR, los bienes hundidos, las plantas de captación y de tratamiento, los tanques elevados, infraestructura eléctrica, motores, etc.

Serán reversibles, además, todos los activos que hagan parte de la infraestructura construida o rehabilitada por el PRESTADOR durante la ejecución del Contrato y demás activos fijos que estén afectos a la operación.

(...)

5. Adquisición de predios y servidumbres.

La gestión para la adquisición de los predios requeridos para el desarrollo de la construcción de las obras de expansión de los sistemas de acueducto y alcantarillado en los eventos en que se requiera estará a cargo del PRESTADOR, labor que será realizada a favor de EL MUNICIPIO, quien será el dueño de tales predios y suscribirá los respectivos contratos. De igual forma, la gestión para la constitución de las servidumbres requeridas para el mismo fin, estará a cargo del PRESTADOR.

(...)

CLAUSULA DECIMA QUINTA. REMUNERACIÓN DEL PRESTADOR

El PRESTADOR recibirá como remuneración por la ejecución del Contrato las sumas provenientes del recaudo de los cargos y tarifas y subsidios que le autorizan las disposiciones generales que regulan la prestación de los servicios de acueducto y alcantarillado, de conformidad con lo previsto en las cláusulas del presente Contrato” (Subrayado fuera de texto).

b. Consideraciones sobre las preguntas 1 y 4

La Resolución 533 de 2015, por la cual se incorpora el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala:

“ARTÍCULO 1°. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, la estructura del Marco normativo para entidades de gobierno, la cual está conformada por: el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

ARTÍCULO 2°. Ámbito de aplicación. El Marco normativo para entidades de gobierno incorporado en el artículo 1º de la presente Resolución será aplicado por las entidades de gobierno que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública.

Parágrafo. Para la clasificación de las entidades como entidades de gobierno, la CGN tendrá como referente la clasificación efectuada por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas”.

Adicionalmente, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, establece:

“1. CARACTERIZACIÓN DE LAS ENTIDADES DE GOBIERNO

(...)

4. 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 transferencias de entidades privadas u organismos internacionales”.

En este sentido, en el proceso de convergencia a normas internacionales adelantado por la CGN y las correspondientes consideraciones para la clasificación de las entidades y empresas en los marcos normativos vigentes, la Comisión Intersectorial de Estadísticas de Finanzas Públicas (CIEFP) clasificó a la empresa Aguas de Sucre S. A. E. S. P. como una entidad de gobierno. Posteriormente, a partir de la documentación remitida por la empresa, la CGN ratificó la clasificación de la empresa como una entidad de gobierno mediante comunicación a la entidad con radicado No. 20163000040591 del 27 de diciembre de 2016.

Adicionalmente, a partir del análisis de la información reportada por la empresa Aguas de Sucre S. A. E. S. P. con corte a 31 de diciembre de 2021 se evidencia que el 99,87% de los ingresos de la empresa se originan por concepto de transferencias (ver imagen).

CÓDIGO CONTABLE	NAT	CONCEPTO	2021
4	Cr	INGRESOS	5.849.828.835.44
4.4	Cr	Transferencias y subvenciones	5.842.317.918.44
4.8	Cr	Otros ingresos	7.510.917.00

c. Consideraciones sobre el Marco Normativo para Entidades de Gobierno

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, dispone:

“6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control. Por ejemplo, una entidad puede ser la dueña jurídica del activo, pero si los riesgos y beneficios asociados al activo se han transferido sustancialmente, dicha entidad no puede reconocer el activo así conserve la titularidad jurídica del mismo. Adicionalmente, el control sobre un recurso puede surgir de eventos como la capacidad legal de una entidad para establecer un derecho, el ejercicio del poder a través de una ley que le otorga un derecho a una entidad o el suceso que da lugar al derecho a recibir recursos procedentes de un tercero.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, disponen:

“2. 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”.

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los planes departamentales de agua y saneamiento básico del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, establece:

“4. TRASLADO DE INFRAESTRUCTURA Y OTROS BIENES A LA EMPRESA PRESTADORA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS

Cuando en cumplimiento de las disposiciones legales vigentes el municipio o distrito ceda el uso de la infraestructura o de otros bienes a la empresa de servicios públicos domiciliarios para la prestación del servicio de acueducto y alcantarillado, bajo la condición de que no se incorpore este valor dentro del costo de la tarifa a cobrar a los usuarios, este mantendrá registrados los activos en sus propiedades, planta y equipo; lo anterior teniendo en cuenta que el municipio o distrito mantiene el control de la infraestructura o de los otros bienes dado que asume los riesgos significativos y obtiene el potencial de servicio asociados a esta.

En consecuencia, la empresa prestadora de servicios públicos domiciliarios registrará los bienes recibidos en cuentas de orden, para lo cual debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Con base en los antecedentes y las consideraciones expuestas se concluye lo siguiente:

Preguntas 1 y 4

La empresa Aguas de Sucre S. A. E. S. P. debe continuar aplicando el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 533 de 2015. Lo anterior, en el entendido que el contrato interadministrativo para la operación de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo suscrito entre el municipio de San Onofre y la empresa Aguas de Sucre S. A. E. S. P. modifica los ingresos de la empresa solo en el corto plazo y que, una vez finalice dicho contrato interadministrativo, los ingresos de la empresa retornarán a su situación habitual, es decir, la mayor parte de los ingresos derivarán de transacciones sin contraprestación.

No obstante, si posteriormente se identifica que la modificación en los ingresos de la empresa se mantendrá durante varios periodos contables, deberá enviar comunicación a la CGN para realizar el respectivo análisis de cambio de marco normativo y adjuntará la documentación que permita evaluar la solicitud.

Pregunta 2

Dado que la empresa tiene la responsabilidad de prestar el servicio de acueducto y alcantarillado obrando por su cuenta y riesgo, deberá reconocer los ingresos de actividades ordinarias por el

importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de los servicios prestados.

Así las cosas, cuando se identifique los bienes y servicios prestados, la empresa reconocerá como ingresos de actividades ordinarias el importe bruto de la contraprestación, en la medida que se cumpla las condiciones para su reconocimiento, y reconocerá los pasivos, activos, costos o gastos que se deriven de la ejecución de este.

En consecuencia, la empresa reconocerá el ingreso por el servicio prestado debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1318-PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4321-SERVICIO DE ACUEDUCTO o 4322-SERVICIO DE ALCANTARILLADO.

Pregunta 3

Si bien la entidad territorial transfiere los bienes afectos a la prestación de los servicios públicos de acueducto y alcantarillado para que la empresa realice la prestación del servicio por su cuenta y riesgo, la entidad territorial mantiene el control de estos activos dado que es quien asume los riesgos significativos y obtiene el potencial de servicio asociados a estos. Razón por la cual, el Municipio de San Onofre mantendrá registrados los activos en su información financiera.

Por su parte, la empresa prestadora del servicio registrará los bienes recibidos en cuentas de orden, para lo cual debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20221100030681 del 13-05-2022

20221100050121 del 07-07-2022

20221100062111 del 05-10-2022

20221100075141 del 27-12-2022

1.2.31 CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.32 ACUERDOS DE CONCESIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ENTIDAD CONCEDENTE**CONCEPTO No. 20221100000851 DEL 21-01-2022**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente - Otros Activos Ingresos de transacciones sin contraprestación - Ingresos Fiscales
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los ingresos por impuesto de alumbrado público, así como de los activos y gastos relacionados con el contrato de concesión 635

Doctora
MYRIAM AMANDA SEQUERA CALVO
Profesional Especializado con funciones de contador
Municipio de Chía – Cundinamarca
Chía, 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° 20210010065842 el 13 de diciembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta señala:

“Me permito solicitar muy respetuosamente orientación sobre el tratamiento contable en los registros que genera el contrato de concesión 635 cuyo objeto es “la operación, administración, mantenimiento, modernización, reposición y expansión del sistema de alumbrado público en el Municipio de Chía”, suscrito con Iluminaciones de la Sabana; debido a que se están presentando diferencias de criterios al interior de la administración Municipal. Actualmente el recaudo del servicio de alumbrado público lo está haciendo CONDENSA y los recursos recaudados los trasfiere directamente CONDENSA a la Fiducia, descontando gastos de movimientos financieros.

PREGUNTA: El Municipio de Chía de acuerdo a las características específicas del contrato de concesión debe incorporar los ingresos por concepto de impuesto de alumbrado público y discriminar los gastos de operación, administración, reposición... etc. O debe contabilizar los recursos como Recursos a favor de Terceros.”

CONSIDERACIONES

El contrato 635 de Concesión para la operación, administración, mantenimiento, modernización, reposición y expansión del sistema de alumbrado público, en el municipio de Chía, Cundinamarca, establece:

“(…) El Acuerdo 148 de 2018, por medio del cual se confieren especiales facultades y autorizaciones al alcalde municipal con respecto al impuesto de alumbrado público y sobretasa con destino al mismo, para el Municipio de Chía – Cundinamarca y se dictan otras disposiciones; por medio de las cuales se le faculta para celebrar el presente contrato de concesión; y en ejercicio de las facultades conferidas en el literal b de numeral 3 del artículo 11 de la ley 80 de 1993, quien en adelante se denominara EL MUNICIPIO, de una parte, y la otra la PROMESA DE SOCIEDAD FUTURA ILUMINACIONES DE LA SABANA S.A.S (...) la cual está integrada por SOLUCIONES PLANIFICADAS S.A.S (...) e ILUMINACIONES ESPECIALIZADAS DEL NORTE S.A. (...), y que en adelante se denominará EL CONCESIONARIO. (...) CLÁUSULA PRIMERA: OBJETO. El objeto del presente contrato estatal es CONTRATAR POR EL SISTEMA DE CONCESIÓN LA OPERACIÓN, ADMINISTRACIÓN, MANTENIMIENTO, MODERNIZACIÓN, REPOSICIÓN Y EXPANSIÓN DEL SISTEMA DE ALUMBRADO PÚBLICO, EN EL MUNICIPIO DE CHÍA, CUNDINAMARCA, por el termino de 30 años, contados a partir de la firma del acta de iniciación, de conformidad con los requisitos y condiciones establecidas en los pliegos y la propuesta presentada por el CONCESIONARIO. El servicio de alumbrado público se sujeta a las definiciones previstas en la Ley, en especial la prevista en el artículo primero del Decreto 943 de 2018 “Servicio de alumbrado público: Servicio público no domiciliario de iluminación, inherente al servicio de energía eléctrica, que se presta con el fin de dar visibilidad al espacio público, bienes de uso público y demás espacios de libre circulación, con tránsito vehicular o peatonal, dentro del perímetro urbano y rural de un municipio o distrito, para el normal desarrollo de las actividades. El servicio de alumbrado público comprende las actividades de suministro de energía eléctrica al sistema de alumbrado público, la administración, operación, mantenimiento, modernización, reposición y expansión de dicho sistema, el desarrollo tecnológico asociado a él, y la interventoría en los casos que aplique. (...) CLÁUSULA SEGUNDA: VALOR DEL CONTRATO: El valor del contrato por su naturaleza de concesión es indeterminado, pero determinable durante su ejecución, en atención a las condiciones regladas de la prestación misma del servicio, debiendo por ende el valor calcularse con base en las fórmulas establecidas por los órganos reguladores de la materia. (...) CLÁUSULA TERCERA: FORMA DE PAGO: EL CONCESIONARIO tiene derecho a la remuneración en los términos del numeral 4 del artículo 32 de la ley 80 de 1993 que dice así: “(…)” Mensualmente se reconocerá al CONCESIONARIO el valor establecido en el modelo financiero contractual del proponente que resulte como adjudicatario, en atención a los términos y exigencias de los pliegos de condiciones de la propuesta presentada. El valor será cancelado de los recursos que se recauden derivados del impuesto de alumbrado público por parte de la Empresa de Energía que suministre dicho servicio al Municipio de Chía y demás clientes o usuarios que paguen el impuesto de alumbrado público en forma directa, sin tener en cuenta el periodo de facturación, tal como lo prevé el artículo 29 de la ley 1150 de 2007, los cuales se trasladarán a una fiducia mercantil de administración y pagos, la cual estará bajo la titularidad del CONCESIONARIO. La forma de contraprestación del operador será mediante pagos mensuales, de acuerdo a la liquidación que será realizada por parte de la CONCESIÓN, la cual contará con la revisión y aprobación del interventor. Dichos pagos se realizarán previo el lleno de los siguientes requisitos: presentación del informe de actividades y/o ejecución de la CONCESIÓN, acreditación de pagos de seguridad social integral, parafiscales e impuestos a que haya lugar, certificación de cumplimiento expedido por el interventor de la CONCESIÓN y presentación de factura según corresponda anexando copia del RUT. CLÁUSULA CUARTA: APROPIACION PRESUPUESTAL. Se determinó que no se requiere la expedición de certificado de disponibilidad presupuestal, toda vez, que mediante Acuerdo Municipal No. 148 de 2018, fue autorizado la cesión de hasta el 100% de los recursos provenientes del servicio de alumbrado público y los de la sobretasa con destino a dicho servicio, al concesionario,

a partir de la entrada en vigencia de la concesión. Y que los recursos cedidos y/o transferidos se utilizarán para la prestación del servicio de alumbrado público que comprende las actividades de la administración, operación, mantenimiento, modernización, reposición y expansión de dicho sistema, el desarrollo tecnológico asociado a él, y el suministro de energía eléctrica al sistema de alumbrado público y su interventoría, dineros que deberán ser transferidos y consignados a una fiducia o encargo fiduciario que debe constituir el concesionario. (...) CLAUSULA NOVENA: OBLIGACIONES DEL MUNICIPIO. OBLIGACIONES GENERALES: El Municipio se obliga para con el CONCESIONARIO a lo siguiente: 1. Ceder a favor del CONCESIONARIO y consignar oportunamente en la cuenta de la fiducia mercantil de administración y pagos, todas las sumas de dinero provenientes del recaudo del impuesto y/o tasa del alumbrado público (...) 2. Pagar el valor del contrato en la cantidad, forma y oportunidad pactadas, a través de la Fiduciaria y previa aprobación de la interventoría. (...) CLAUSULA DÉCIMO SEXTA. REVERSIÓN DE LOS BIENES: Para efectos de dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 19 de la Ley 80 de 1993, las partes acuerdan lo siguiente: a) Al vencimiento del término señalado para la Concesión o su prórroga, EL CONCESIONARIO revertirá al MUNICIPIO toda la infraestructura administrada, construida o modernizada, exclusivamente los bienes definidos como unidades constructivas del sistema de alumbrado público (UCAPs), determinadas en la Resolución CREG 123 de 2011. b) Los bienes no asociados a las unidades constructivas del sistema de alumbrado público antes mencionadas, son los que constituyen el haber propio del CONCESIONARIO, los cuales no serán reversibles al concedente (...). (Subrayados fuera del texto)

El contrato de Fiducia Mercantil Irrevocable de Administración y Pagos suscrito entre Itaú Asser Management Colombia S.A. Sociedad Fiduciaria e Iluminaciones de la Sabana S.A.S. señala:

“CLÁUSULA TERCERA.- FINALIDAD: La finalidad del presente contrato es que El Fiduciario, reciba los recursos provenientes de los pagos que le corresponden al Fideicomitente, derivados del Contrato de Concesión, para que el Fiduciario los administre e invierta en las cuentas bancarias abiertas a nombre del Fideicomiso, y realice las siguientes apropiaciones y pagos a los que haya lugar. Para tal fin se constituirán las siguientes subcuentas: * Cuenta Prestación del Servicio de Suministro, Facturación y de Recaudo. En esta cuenta se recaudará la tarifa del impuesto del alumbrado público y la sobretasa del alumbrado público y alimentará las otras subcuentas que se abran en el Fideicomiso de acuerdo con las instrucciones impartidas por el Fideicomitente. *Subcuenta Remuneración: Desde esta subcuenta se pagará a la Compañía Energética (CODENSA) por los servicios de suministro de energía para el sistema de alumbrado público del Municipio de Chía- (...). * Subcuenta de Excedentes: En esta subcuenta se trasladarán los excedentes existentes después de que se haya realizado el fondeo de las demás subcuentas. Para la disposición de estos recursos, la instrucción será impartida por el Municipio de Chía. * Subcuenta de CINV (inversión, expansión, ampliación, modernización, alumbrado navideño y otros) y CAOM (costos de administración operación y mantenimiento) en esta subcuenta se trasladarán solo los recursos que correspondan a los costos de CINV y CAOM. Para la disposición de estos recursos el Fideicomitente deberá presentar la factura a la Fiduciaria, el informe de gestión sobre la operación y mantenimiento, junto con acreditación de pagos de seguridad social integral, parafiscales e impuestos a que haya lugar. (...) CLÁUSULA NOVENA.- BENEFICIARIOS: Serán Beneficiarios del presente contrato El Fideicomitente y el Municipio de Chía, de acuerdo con lo establecido en el numeral 1.1 de la Cláusula Preliminar del presente contrato”. (Subrayados fuera del texto)

Respecto a la normativa contable, la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación y la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, contenidas en el anexo de la Resolución 425 de 2019, modificado por la Resolución 218 de 2020, establecen:

“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.

(...)

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.

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. (...)

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. (...)

1.3. 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)

Por otra parte, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución 386 de 2018 y modificado mediante la Resolución 090 de 2020, define:

"(...) 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”.

Finalmente, el Catálogo General de Cuentas del marco normativo para entidades de gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 217 de 2021, describe la cuenta 1989-RECURSOS DE LA ENTIDAD CONCEDENTE EN PATRIMONIOS AUTÓNOMOS CONSTITUIDOS POR CONCESIONARIOS PRIVADOS, así: “Representa los recursos en efectivo que controla la entidad que actúa como concedente y que, en virtud del acuerdo de concesión, se encuentran en patrimonios autónomos constituidos por concesionarios privados, los cuales provienen, por ejemplo, de recursos entregados por la entidad concedente, de manera directa o a través de la tesorería centralizada; de los rendimientos financieros generados; y de los recursos que le sean transferidos a la entidad concedente”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

A partir de las cláusulas del contrato de concesión se colige que el municipio de Chía no cedió total o parcialmente los ingresos por impuestos de alumbrado público al concesionario, sino que el control de tales recursos se mantiene en la entidad territorial, incluso cuando estos se encuentran en la “Cuenta Prestación del Servicio de Suministro, Facturación y de Recaudo” y en la “Subcuenta de Excedentes” del patrimonio autónomo constituido por el concesionario. Adicionalmente, la forma en que se remunera al concesionario es mediante pagos mensuales que se liquidan con base en las actividades realizadas por el concesionario y no mediante la cesión de ingresos.

En consecuencia, le corresponde al municipio de Chía reconocer los ingresos por impuesto de alumbrado público conforme a la Norma de ingresos de transacciones sin contraprestación. Además, debe reconocer los activos proporcionados por el concesionario, la mejora o rehabilitación a los activos existentes del municipio y los activos nuevos que se adquieran o construyan, siempre que estos cumplan con los criterios establecidos en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente, así como el pasivo financiero correspondiente. Igualmente, debe reconocer como gastos los cobros que el concesionario realice originados por la operación, administración, mantenimiento, modernización, reposición o expansión del sistema de alumbrado público, que no puedan ser reconocidos como activos, de acuerdo con los términos del contrato 635.

En razón a que el contrato 635 de Concesión establece que los recursos provenientes del recaudo del impuesto al alumbrado público, que realiza la empresa de energía que suministra dicho servicio al

municipio de Chía, deberán ser trasladados a la fiducia mercantil de administración y pagos constituida por el concesionario, se efectuarán los siguientes registros contables:

El Municipio deberá reconocer el ingreso del impuesto de alumbrado público debitando la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditando la subcuenta 410545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Con la información del recaudo del impuesto de alumbrado público por parte de la empresa de energía, el Municipio de Chía reconocerá un débito en la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS.

En ese sentido, cuando la empresa de energía transfiera a la Fiduciaria el valor del recaudo por impuesto del alumbrado público, el municipio de Chía 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 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS PORCOBRAR.

Así mismo, el Municipio de Chía registrará mensualmente los hechos económicos originados en la prestación del servicio de alumbrado público del concesionario, en el marco de los compromisos adquiridos como entidad concedente conforme al contrato de concesión, debitando las subcuentas y cuentas del activo, pasivo y de gasto que corresponda y acreditando 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.

CONCEPTO No. 2022110005401 DEL 13-08-2022
--

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente.
	SUBTEMA	Registro de activos entregados y construidos bajo contrato de concesión 093 de 2010 celebrado entre el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y la sociedad Hoteles Decameron Colombia S.A.

Doctora
SANDRA CAROLINA MORENO SÁNCHEZ
Gerente contable
Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior 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° 20220010030242 del 28 de junio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala que el Patrimonio Autónomo Fondo Nacional de Turismo – Fontur, administrado por la Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S.A. – Fiducoldex, posee un terreno denominado “El Isleño” ubicado en el departamento de San Andrés y Providencia. Al realizar la implementación del nuevo marco normativo en 2018, la entidad decide clasificar dicho activo como propiedad de inversión.

En el año 2010 el bien inmueble se había entregado en concesión a Decamerón Colombia S.A., mediante el contrato de concesión 093 para la construcción, operación y mantenimiento del Hotel el Isleño y del Centro de Convenciones de San Andrés.

Por otra parte, Fontur ha determinado que el valor total del bien (Construcción y Terreno) se registra y revela en las cuentas de orden. En este sentido, la entidad consulta si el no tener registrada la edificación del Hotel El Isleño como propiedad de inversión es correcto o si por el contrario existe alguna directriz que avale el registro de la construcción en la contabilidad del Patrimonio Autónomo FONTUR.

CONSIDERACIONES

En el contrato de concesión 093 de 2010, celebrado entre el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y la sociedad Hoteles Decameron Colombia S.A., se estipula:

“CLÁUSULA 3.- OBJETO: El objeto del presente Contrato es otorgar por parte del Concedente y a favor del Concesionario la concesión para la construcción, operación y mantenimiento del Hotel el Isleño y

para la construcción, operación y mantenimiento del Centro de Convenciones de San Andrés, en el predio con matrícula inmobiliaria No. 450-588 y cédula catastral No. 010000120001000, de conformidad con las características y condiciones técnicas contenidas en el Apéndice Técnico del Contrato, en los diseños de detalle y acabados que presente el Concesionario de conformidad con la Norma Técnica NTSH Sectorial Colombiana 006 vigente en la fecha de apertura de la Licitación, o su equiparable y en los demás apartes del presente Pliego y del Contrato de la Resolución de apertura.

(...)

CLÁUSULA 9.- AUSENCIA DE GARANTÍAS SOBRE INGRESOS. FLUJOS O RENTABILIDAD MÍNIMOS: Este contrato de Concesión expresamente excluye cualquier garantía de parte del Concedente en el sentido que, por razón de la Concesión, se asegure al Concesionario un ingreso mínimo, un flujo de cada mínimo o una rentabilidad mínima.

CLÁUSULA 10.- CONTRAPRESTACIÓN AL CONCEDENTE: Es el porcentaje propuesto por el Concesionario sobre los ingresos brutos que éste se obliga a pagar trimestralmente al Concedente desde la firma del Acta de Inicio de la Etapa de Explotación Comercial y durante todo el término restante de duración del Contrato, a cambio de los derechos que adquiere por virtud de este Contrato.

(...)

CLÁUSULA 11.- ASIGNACIÓN DE RIESGOS – PRINCIPIO GENERAL: Para todos los efectos legales o que puedan derivarse del presente Contrato, los efectos derivados de los riesgos inherentes a la ejecución de la Concesión, con independencia de que sean o no mencionados en este Contrato, serán asumidos por el Concesionario salvo por aquellos efectos derivados de los riesgos específicamente asignados o asumidos por el Concedente de conformidad con lo aquí dispuesto.

Por lo anterior, el Concesionario no podrá solicitar ningún tipo de compensación, reclamación o ajuste derivado de la asignación de riesgos que le correspondan.

12.2 RIESGOS QUE ASUME EL CONCEDENTE: El Concedente asume única y exclusivamente los efectos derivados de acaecimiento de los siguientes riesgos:

(i) El daño emergente causado sobre las Obras objeto del presente Contrato por la ocurrencia de hechos de fuerza mayor o caso fortuito relacionados con (a) guerra exterior declarada o no declarada; (b) actos terroristas; (c) guerra civil; (d) golpe de estado; (e) huelgas nacionales o regionales, en las cuales no participe directamente el Concesionario ni sean promovidas por éste o sus empleados de dirección, manejo o confianza; y (f) hallazgos y descubrimientos de tesoros, minas u otros yacimientos.

(ii) Los efectos favorables o desfavorable derivados de hallazgos arqueológicos y descubrimientos de tesoros, minas u otros yacimientos.

(...)

CLÁUSULA 19.- DERECHOS GENERALES DEL CONCEDENTE: La Concesión otorga por virtud de este Contrato al Concedente los siguientes derechos generales, sin perjuicio de los otros derechos consagrados en la ley o a lo largo del texto del Contrato:

(i) A realizar, directamente o con el interventor, las funciones de supervisión, control y vigilancia del Contrato y de la ejecución del mismo;

(ii) A acceder a los documentos e información relativos directamente con la ejecución del Contrato;

(iii) A recibir el pago por concepto de multas y sanciones de conformidad con lo establecido en este contrato;

(iv) A que se le pague la Contraprestación;

(v) A que se le revierta el Centro de Convenciones de San Andrés y el Hotel El Isleño de la isla de San Andrés; y

(vi) A que le sean revertidos los bienes adscritos o incorporados por el Concesionario a la Concesión en los términos previstos en el presente Contrato.

(..)

CLÁUSULA 20.- OBLIGACIONES GENERALES DEL CONCEDENTE: La Concesión otorgada por virtud de este Contrato impone al Concedente las siguientes obligaciones generales:

(i) Entregar al Concesionario el predio en que se ejecutarán las Obras en los términos de este Contrato, libres de todo gravamen u ocupación;

(ii) Suscribir el Acta de Inicio de Ejecución, las Actas de Entrega, el Acta de Terminación, el Acta de Finalización de la Ejecución, las Actas de Verificación y los demás documentos previstos en este Contrato cuando se cumplan las condiciones previstas en el Contrato para que dicha suscripción deba hacerse;

(iii) Reconocer los gastos, sin incluir lucro cesante, que demanden las reparaciones, reconstrucciones o reposiciones de la infraestructura que compone tanto el Centro de Convenciones de San Andrés como el Hotel El Isleño afectada por situaciones de fuerza mayor o caso fortuito, cuando se trate de los riesgos a cargo del Concedente, en las condiciones previstas en el presente Contrato; y

(iv) Prestar toda colaboración y entregar al Concesionario todos los documentos e información requeridos para la obtención de las licencias y permisos ambientales que debe obtener el Ministerio en su calidad de propietario de los inmuebles en que se realizarán las Obras, los cuales serán tramitados por el Concesionario en los términos del presente Contrato.

(..)

CLÁUSULA 54.- ACTIVIDADES DURANTE LA REVERSIÓN Y RESTITUCIÓN: Durante el proceso, se deberán cumplir las siguientes actividades:

(i) El Centro de Convenciones de San Andrés y el Hotel El Isleño serán restituidos física y materialmente al Concedente mediante la elaboración de un inventario que indique la existencia material de los bienes que se restituyen, luego de lo cual se suscribirá un Acta de Restitución en la que se dé cuenta del proceso respectivo.

(...)

(iv) Los bienes que componen el centro de Convenciones de San Andrés y el Hotel El Isleño, así como aquellos requeridos para su administración, operación, explotación comercial y mantenimiento y cuya tendencia o propiedad detente el Concesionario a cualquier título, incluidos aquellos vinculados mediante un esquema de leasing, sus componentes, partes y repuestos, serán revertidos al Concedente libre de todo gravamen, afectación o pasivo” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

55. En algunas circunstancias, el control del activo es concomitante con la titularidad jurídica del recurso; no obstante, esta última no es esencial a efecto de determinar la existencia del activo y el control sobre este. La titularidad jurídica sobre el activo no necesariamente es suficiente para que se cumplan las condiciones de control.

56. Los riesgos significativos inherentes al recurso corresponden a a) los efectos de las condiciones desfavorables que afectan negativamente el potencial de servicio del activo o su capacidad para generar beneficios económicos futuros, como la pérdida de su capacidad productiva o la pérdida de

su valor; o b) la obligación de garantizar la adecuada operación del activo o la prestación del servicio por parte de este”. (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señalan:

“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

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).

(...)

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.

(...)

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 el Marco Conceptual, se reconocen como activos aquellos recursos controlados, resultado de eventos pasados, de los cuales se esperan obtener beneficios económicos o potencial de servicio en el futuro. Respecto al control del activo, se deben considerar aspectos como: la titularidad jurídica, los riesgos significativos asumidos, la capacidad de definir el uso y destinación del bien, el acceso al recurso o su capacidad de restringirlo, y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o su capacidad de generar beneficios económicos.

De manera consecuente, con base en el Contrato de Concesión 093 de 2010 celebrado entre el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y la sociedad Hoteles Decameron Colombia S.A., tanto el terreno como los bienes adquiridos y construidos debieron ser reconocidos en la contabilidad del patrimonio autónomo Fontur, debido a que el concedente recibe beneficios económicos durante la ejecución del contrato, asume riesgos y tiene el derecho exigible de recibir los bienes al final del contrato.

Así las cosas, en atención a la inquietud sobre el registro de la construcción ejecutada en el marco del Contrato de Concesión 093 de 2010, la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente establece que la entidad concedente debe mantener reconocidos los bienes entregados y reconocer los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos que le correspondan durante la ejecución del acuerdo de concesión. Por lo tanto, el patrimonio autónomo Fontur debió aplicar el siguiente tratamiento contable:

Como en la fecha de transición al nuevo marco normativo el terreno se encontraba en concesión y el concesionario ya había construido el edificio y adquirido los bienes relacionados en el Contrato de Concesión 093 de 2010, Fontur debió haber reconocido estos bienes en las subcuentas correspondientes de la cuenta 1683-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN CONCESIÓN, junto con la depreciación y el deterioro acumulados que tuvieran hasta dicha fecha en las subcuentas y cuentas respectivas.

Adicionalmente, en la misma fecha debió haber reconocido el pasivo diferido en la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones - concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS, por los derechos de explotación de los periodos que aún faltaban para terminar el contrato de concesión.

En los periodos posteriores a la fecha de transición al nuevo marco normativo, Fontur debió reconocer la amortización del pasivo diferido con base en el plazo del acuerdo de concesión, mediante un débito en la subcuenta 299004-Ingreso diferido por concesiones - concedente de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 480852-Amortización del pasivo diferido de la entidad concedente de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Asimismo, los activos en concesión se debieron medir de acuerdo con lo definido en la norma de Propiedades, planta y equipo, en particular, lo relacionado con el reconocimiento de la depreciación y el deterioro de valor de cada periodo contable transcurrido.

Ahora bien, la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores define que los errores corresponden a omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad para el periodo actual o para uno o más periodos anteriores, derivado de un fallo al momento de preparar y presentar los estados financieros, que pueden ocurrir, entre otras fuentes, por errores en cálculos aritméticos, aplicación errónea de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos económicos y los fraudes.

Continuando con la misma Norma, para efectos de presentación, si el error es clasificado como material se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error. De lo contrario, si el error no es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas a los estados financieros.

Por consiguiente, como a los bienes cedidos y construidos en cumplimiento del acuerdo objeto de su consulta no se les aplicó el tratamiento contable descrito anteriormente, Fontur incurrió en un error y deberá realizar la corrección de la siguiente manera, según corresponda:

- Los errores de periodos anteriores se corregirán en las partidas del activo o pasivo afectadas por el equívoco, en especial el reconocimiento de los activos, junto con su depreciación y deterioro acumulados, así como el pasivo diferido. Cualquier diferencia resultante se reconocerá en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

- Los errores del periodo corriente se corregirán en las partidas afectadas por el equívoco antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, en especial lo concerniente a la depreciación de los activos en concesión y la amortización del pasivo diferido.

Ver concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20221100045201 del 14-06-2022

20221100047141 del 17-06-2022

20221100060441 del 30-09-2022

1.2.33 EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA**CONCEPTO No. 20221120019621 DEL 11-04-2022**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Registro contable de las diferencias en cambio que surgen al convertir una partida monetaria al tipo de cambio operacional de las Naciones Unidas.

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° 20210010065072 del 6 de diciembre de 2021 y ampliada mediante el radicado CGN N° 20220010000732 del 7 de enero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) La entidad celebra convenios con entidades nacionales y organismos internacionales, dentro de los cuales se han realizado convenios con cooperantes tales como la Organización de las Naciones Unidas para la Agricultura y la Alimentación FAO y El Programa de las Naciones Unidas Para el Desarrollo – PNUD, este último, de conformidad con lo establecido en el marco del convenios determinó que los recursos serán convertidos al tipo de cambio operacional de los Estados Unidos de Norte América, al igual que la ejecución de los mismos como se indica en los párrafos mencionados a continuación:

“...Cuando el desembolso se efectuó en una moneda distinta del dólar de los Estados Unidos su valor se determinará aplicando el tipo de cambio operacional de las Naciones Unidas vigente en la fecha del pago. El manejo del proyecto y los gastos serán manejados de acuerdo con las regulaciones, reglas y procedimientos del PNUD, así mismo proporcionará al donante (Agencia Nacional de Tierras) los informes preparados de conformidad con los procedimientos del PNUD en materia de contabilidad y presentación de informes...”

Con base en lo anterior y como resultado de las operaciones realizadas durante los últimos cuatro años y de acuerdo con las tasas operativas emitidas y establecidas por la Organización de las Naciones Unidas con las cuales se rigen, se ha presentado la siguiente situación:

La Agencia Nacional de Tierras en el marco del convenio puso a disposición del PNUD la suma total de TREINTA Y CINCO MIL MILLONES DE PESOS MONEDA CORRIENTE (\$35.000.000.000), los cuales a la fecha ya fueron desembolsados en su totalidad, sin embargo, hasta el tercer trimestre de 2021, se presentó una ejecución de los recursos equivalente a TREINTA Y SIETE MIL SEISCIENTOS SETENTA Y CINCO MILLONES SETECIENTOS TREINTA Y DOS MIL SEISCIENTOS SESENTA Y OCHO PESOS (\$37.675.732.688), generando una diferencia positiva entre el valor desembolsado y la ejecución de DOS MIL SEISCIENTOS SETENTA Y CINCO MILLONES SETECIENTOS TREINTA Y DOS MIL SEISCIENTOS SESENTA Y OCHO PESOS (\$2.675.732.688), debido a que las tasas operativas pactadas, anteriormente nombradas, son inferiores a la tasa representativa del mercado establecida (TRM). Por tanto, dichos recursos se encuentran a favor de la Agencia Nacional de Tierras para el desarrollo del objeto establecido en el marco del convenio, con la probabilidad de que aumenten por las diferencias entre las dos tasas.

Así las cosas, solicitamos su orientación en relación el registro contable que se debe realizar, dado que el PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, no menciona el manejo de los excedentes generados por las fluctuaciones cambiarias”.

En mesa de trabajo con la Agencia Nacional de Tierras, realizada el 24 de febrero de 2022, donde se amplió el contexto de la consulta, se indicó lo siguiente:

- El PNUD no se queda con los remanentes, si estos no se reinvierten en las actividades misionales, deben devolverse al Tesoro Nacional.
- Con respecto a las obligaciones, la ANT hace seguimiento periódico al convenio a través del Comité operativo designado para tal fin.
- El PNUD rinde cuentas a la ANT de la inversión de los recursos.
- Desde el área de contabilidad se está registrando el acuerdo de conformidad con el Procedimiento de recursos entregados en administración expedido por la CGN, toda vez que la ANT si posee el control de los recursos y de no ejecutarse en su totalidad, estos deben ser devueltos a la entidad. Adicional, el PNUD debe presentar informes que son verificados para determinar si se está cumpliendo con la misionalidad del acuerdo.
- El área contable está registrando los desembolsos en la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.
- La ANT desembolsa los recursos en pesos, cuando el PNUD los recibe los monetiza en dólares aplicando la tasa operativa del periodo definida por las Naciones Unidas. La tasa operativa de las Naciones Unidas presenta una variación de forma mensual.
- La ANT no hace ajustes periódicos de la información contable a una tasa de cambio.

CONSIDERACIONES

El Acuerdo de participación de terceros en la financiación de los gastos entre la Agencia Nacional de Tierras (ANT) y el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD) N° 951, indica:

“Artículo I.

1. El gobierno, de conformidad con lo establecido en el párrafo 2 en este Artículo, pondrá a disposición del PNUD la suma de TREINTA Y CINCO MIL MILLONES DE PESOS MONEDA CORREINTE (35.000.000.000) (...)

2. (...)

<u>Calendario de desembolsos</u>	<u>Monto</u>
Octubre de 2017	COP \$5.000.000.000
Noviembre de 2017	COP \$9.000.000.000
Diciembre de 2017	COP \$11.000.000.000
Mayo de 2018	COP \$10.000.000.000

(...)

4. Cuando el desembolso se efectúe en una moneda distinta del dólar de los Estados Unidos su valor se determinará aplicando el tipo de cambio operacional de las Naciones Unidas vigente en la fecha del pago. En caso de que antes de la utilización total del importe abonado por el PNUD hubiera una variación en el tipo de cambio operacional de las Naciones Unidas se ajustará en consonancia el valor del saldo de fondos no utilizados. Si, en ese caso, se registrara una pérdida en el valor de dicho saldo el PNUD informará al Donante, con miras a determinar si el Gobierno puede aportar más financiación. De no disponerse de financiación adicional el PNUD podrá reducir, suspender o rescindir la asistencia al proyecto (...)

(...)

Artículo IV.

1. La ejecución de las tareas de responsabilidad del PNUD de conformidad con el presente Acuerdo y con el documento del proyecto dependerá de que el PNUD haya recibido la Contribución de conformidad con el calendario de pagos que figura en el Artículo I, párrafo 2 supra, el PNUD no comenzará la ejecución de las actividades hasta haber recibido la Contribución o la primera cuota de ella, según corresponda.

(...)

Artículo VII.

El PNUD proporcionará al Donante (Agencia Nacional de Tierras) los informes preparados de conformidad con los procedimientos del PNUD en materia de contabilidad y presentación de informes.

(...)

Artículo VIII.

(...)

2. Aun cuando haya finalizado el proyecto (...), el PNUD seguirá reteniendo las sumas no utilizadas de la Contribución hasta que se hayan saldado todos los compromisos y obligaciones en que se haya incurrido en la ejecución de dicho proyecto y se hayan llevado a término ordenadamente todas las actividades del mismo.

3. Si el saldo de importes no utilizados no fuera suficiente para cumplir con tales compromisos y obligaciones el PNUD notificará de ese hecho al Gobierno y consultará con él la manera en que se puedan satisfacer.

(...)” (Subrayados fuera de texto)

Respecto a la normativa contable, las normas de Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera y de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores contenidas en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, indican lo siguiente:

“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 monetarias son aquellas que se mantienen en efectivo, así como los activos y pasivos que se van a recaudar o pagar mediante una cantidad fija o determinable de efectivo, por ejemplo, las inversiones de administración de liquidez, las cuentas por cobrar, los préstamos por pagar y los beneficios a los empleados que se paguen en efectivo.

(...)

6. Las diferencias en cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias o al reexpresar las partidas monetarias a tasas de cambio diferentes de las utilizadas para su reconocimiento inicial se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo. Las diferencias en cambio que surjan al reexpresar partidas no monetarias medidas al valor 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.

(...)

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. (...)" (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

El hecho económico de su consulta corresponde a una transacción en moneda extranjera, toda vez que mediante Acuerdo de participación N° 951, se indica que los desembolsos deben determinarse en dólares, aplicando para esto, el tipo de cambio operacional de las Naciones Unidas vigente en la fecha del pago.

Bajo este entendido, la ANT debió aplicar los criterios de la Norma de efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera y reexpresar, al cierre de cada periodo contable, el saldo de la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, utilizando para esto, el tipo de cambio operacional de las Naciones Unidas definido para dicho momento.

Las diferencias en cambio que surjan al reexpresar esta partida monetaria al tipo de cambio operacional de las Naciones Unidas, se han debido reconocer como ingreso o gasto en el resultado del periodo. Para el caso particular de la consulta, la ANT debió reconocer un ingreso, afectando la subcuenta 480650-Recursos entregados en administración de la cuenta 4806-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO.

Dado que al final de cada periodo contable no se realizó la reexpresión de la partida monetaria, la ANT corregirá el error en el periodo actual, para lo cual la entidad:

- Determinará el valor del activo a 31 de diciembre de 2021, para lo cual aplicará el tipo de cambio operacional de las Naciones Unidas definido para dicho momento, y la diferencia que surja con el valor en libros que el activo tenía en esa fecha, se registrará 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 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

- Determinará el valor del activo al momento de la corrección del error, para lo cual aplicará el tipo de cambio operacional de las Naciones Unidas que se defina para dicho momento, y la diferencia que

surja con el valor del activo actualizado a 31 de diciembre de 2021, se registrará afectando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y la subcuenta 580349-Recursos entregados en administración de la cuenta 5803-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO o la subcuenta 480650-Recursos entregados en administración de la cuenta 4806-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO, según corresponda.

Se precisa que, para efectos de presentación, si el error es catalogado como material se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error; de lo contrario, no se requerirá la reexpresión retroactiva. Lo anterior, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes.

CONCEPTO No. 20221100064451 DEL 31-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las diferencias presentadas entre los pagos recibidos en el extranjero y las cuentas por cobrar previamente reconocidas en pesos colombianos.

Doctora
LESLIE NORIED ANDRADE MORENO
Contadora (E)
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° 20220010043792 del 23 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…)

La Universidad Nacional de Colombia recibe pagos en el exterior (moneda extranjera) por la prestación de servicios académicos de estudiantes de pregrado y posgrado, al igual que por comisiones de estudio incumplidas por parte de sus docentes, entre otros; circunstancia que nos genere algunas inquietudes respecto al correcto reconocimiento contable de estos pagos.

A continuación se esgrime uno de los casos, como ilustración:

El día 29/04/2022 se realizó la monetización por valor de USD 2.200, por concepto de recursos transferidos por la señora Esperanza Fredes el 17/03/2022 a nombre del estudiante Gonzalo Esteban Ureta Fredes F35980064, con un valor equivalente en pesos a \$8.705.400 y un valor según recibo de matrícula de \$7.293.050 del segundo semestre académico de 2021, generando un mayor valor recibido de \$1.412.350 entre el pago del estudiante en pesos y el valor contenido en el recibo de matrículas del estudiante.

(…)

Frente a este tipo de pagos nos surgen las siguientes inquietudes:

1. ¿Cómo se debe reconocer contablemente la diferencia que se presenta producto de la monetización de los pagos realizados en el exterior, entre el valor a pagar por parte del estudiante o docente en pesos colombianos y el valor realmente consignado en las cuentas bancarias de la Universidad, tanto cuando es superior, como cuando es inferior? Agradecemos indicar las cuentas contables a afectar.

2. Frente a los anteriores casos entendemos que:

- El valor pagado en moneda extranjera por el estudiante debe ser el equivalente al valor del recibo de la matrícula en pesos colombianos en la fecha de pago.

- En los casos en los cuales el deudor (estudiante o docente), por equivocación en la aplicación de la tasa de cambio al día del pago, efectúe un pago por mayor o menor valor en pesos colombianos al establecido en el recibo de matrícula, ¿es correcto señalar que la Universidad constituirá una cuenta por cobrar (o dejara el saldo de la cuenta por cobrar ya constituida) o por pagar por el valor de la diferencia? De no ser así, ¿cómo se debe reconocer contablemente dicha circunstancia?”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, disponen:

“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 monetarias son aquellas que se mantienen en efectivo, así como los activos y pasivos que se van a recaudar o pagar mediante una cantidad fija o determinable de efectivo, por ejemplo, las inversiones de administración de liquidez, las cuentas por cobrar, los préstamos por pagar y los beneficios a los empleados que se paguen en efectivo.

5. Las partidas no monetarias 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, al costo de reposición o al valor neto de realización se convertirán utilizando las tasas de cambio en la fecha en que se mida ese valor. Las partidas no monetarias son aquellas distintas de las partidas monetarias, por ejemplo, los inventarios, las propiedades de inversión y los activos intangibles.

6. Las diferencias en cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias o al reexpresar las partidas monetarias a tasas de cambio diferentes de las utilizadas para su reconocimiento inicial se reconocerán como ingreso o gasto en el resultado del periodo. Las diferencias en cambio que surjan al reexpresar partidas no monetarias medidas al valor 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.

(...)

2.3. Revelaciones

9. La entidad revelará la siguiente información:

a) el valor de las diferencias en cambio reconocidas en el resultado del periodo, con excepción de las procedentes de los instrumentos financieros medidos al valor de mercado con cambios en resultados, de acuerdo con la Norma de inversiones de administración de liquidez; y

b) las diferencias en cambio netas reconocidas en el patrimonio, así como una conciliación entre los valores de estas diferencias al principio y al final del periodo contable” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Las transacciones en moneda extranjera se reconocen utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción, por lo cual, una vez la Universidad reciba los pagos del exterior realizará el registro contable del ingreso de los recursos en la información financiera utilizando la tasa de cambio de la fecha de la recepción.

Las diferencias que se presenten entre la cuenta por cobrar inicialmente reconocida y el valor recibido se reconocerán atendiendo alguna de las siguientes situaciones:

Si el valor por cobrar ha sido definido en dólares y el deudor cancela dicho valor, pero, por efecto de las variaciones de la tasa de cambio, se genera una ganancia o pérdida, no se reconocerá una cuenta por cobrar o una cuenta por pagar al tercero, toda vez que no se origina ni un derecho ni una obligación para la entidad. La diferencia por la monetización se reconocerá afectando el resultado del periodo en la subcuenta 480602-Cuentas por cobrar de la cuenta 4806-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO o en la subcuenta 580302-Cuentas por cobrar de la cuenta 5803-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO, según corresponda.

Si, por el contrario, el valor a cobrar está definido en la moneda funcional, es decir en pesos colombianos y, por efecto de las variaciones de la tasa de cambio se presenta una diferencia que deba ser reintegrada por la Universidad al tercero, se reconocerá una cuenta por pagar en la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Cuando el valor recibido sea menor al facturado por la Universidad, mantendrá la cuenta por cobrar por el valor faltante.

Ver concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20221100046621 del 16-06-2022

1.2.34 RECURSOS DEL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES

CONCEPTO No. 20221100075161 DEL 27-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Recursos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por Colpensiones
	SUBTEMA	Traslado de manera anticipada de los recursos que se encuentran en el portafolio subsidiado de vejez al fondo del Régimen de Prima Media

Doctora
OLGA ELIZABETH SUÁREZ DURÁN
Contadora
Colpensiones
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° 202218233088 del 07 de diciembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En su comunicación solicita se le indique cómo debería ser el registro contable para la aplicación del artículo 115 de la Ley de presupuesto 2159 de 2021 y pregunta si:

- ¿Colpensiones debe contabilizar una cuenta por cobrar del fondo de solidaridad al fondo común de vejez por el valor del anticipo?
- ¿Colpensiones debe contabilizar una cuenta por pagar del fondo común de vejez al fondo de solidaridad por el valor del anticipo?
- ¿Estas cuentas por cobrar y por pagar se cancelarían parcialmente cuando los afiliados obtengan una pensión o se realice la devolución al administrador del Fondo de Solidaridad Pensional?
- ¿Colpensiones puede contabilizar en cuentas de control el valor del anticipo del régimen subsidiado, evitando de esta manera que el balance del fondo de reservas pensionales de vejez tenga una cuenta por cobrar y una cuenta por pagar por el mismo valor por varios años.

CONSIDERACIONES

El artículo 115 de la Ley 2159 de 2021 dispone:

“TRASLADO DE RECURSOS DEL FONDO DE SOLIDARIDAD AL FONDO COMÚN DE COLPENSIONES. Para la liquidez de Colpensiones durante la vigencia fiscal 2022, atendiendo los principios de solidaridad y

universalidad del artículo 48 constitucional y con el objeto de garantizar el pago de las prestaciones reconocidas, Colpensiones podrá trasladar de manera anticipada los recursos que se encuentren en el portafolio subsidiado de vejez al fondo del Régimen de Prima Media, de aquellos afiliados que cuenten con más de 750 semanas de cotización.

En todo caso, si los afiliados no tienen derecho a percibir el subsidio al aporte, los recursos serán devueltos por Colpensiones al Fondo de Solidaridad Pensional” (subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, la Norma de recursos del Régimen de Prima Media con Prestación Definida administrados por Colpensiones señala que “Los derechos sobre los recursos que tienen por finalidad atender el pago de obligaciones pensionales se reconocerán afectando el patrimonio de cada uno de los fondos. Estos recursos provienen de cotizaciones de empleadores y afiliados, aportes estatales, cuotas partes de bonos pensionales, cuotas partes de pensiones, devoluciones de cotizaciones y aportes del Fondo de Solidaridad Pensional, entre otros” (subrayado fuera de texto).

Así mismo, la descripción del siguiente grupo y la siguiente cuenta, del Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno dispone:

“3106-CAPITAL DE LOS FONDOS DE PENSIONES ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES: Representa el valor de los recursos acumulados en los fondos de pensiones administrados por Colpensiones para el pago de obligaciones pensionales. Estos recursos provienen de cotizaciones de empleadores y afiliados, aportes estatales, cuotas partes de bonos pensionales, cuotas partes de pensiones, devoluciones de cotizaciones, aportes del Fondo de Solidaridad Pensional y el resultado del ejercicio, entre otros

93-ACREEDORAS DE CONTROL: En esta denominación, se incluyen las cuentas que permiten controlar las operaciones que la entidad realiza con terceros y que, por su naturaleza, no afectan su situación financiera ni el rendimiento. También incluye las cuentas que permiten ejercer control administrativo sobre las obligaciones” (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, los recursos que reciba el Fondo de vejez que provengan del Fondo de Solidaridad Pensional se registrarán debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 310601-Capital de los fondos de pensiones administrados por Colpensiones de la cuenta 3106-CAPITAL DE LOS FONDOS DE PENSIONES ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES.

El traslado de manera anticipada de los recursos que se encuentren en el portafolio subsidiado de vejez al fondo del Régimen de Prima Media se registrará debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS a la que se trasladen los recursos del portafolio subsidiado y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS en la cual se encontraban los recursos de dicho portafolio.

En caso de que deban devolverse, al Fondo de Solidaridad pensional, recursos que se trasladaron de manera anticipada, se debitará la subcuenta 310601-Capital de los fondos de pensiones administrados por Colpensiones de la cuenta 3106-CAPITAL DE LOS FONDOS DE PENSIONES ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS desde la cual se eroguen los recursos.

En consecuencia, me permito indicarle que no se registrarán cuentas por cobrar y por pagar al interior del fondo de vejez por el traslado anticipado de los recursos del portafolio subsidiado de vejez al fondo del Régimen de Prima Media. No obstante, Colpensiones podrá registrar el traslado de manera anticipada de los recursos que se encuentren en el portafolio subsidiado de vejez al fondo del Régimen de Prima Media en cuentas de orden de control. Para tal efecto, con el traslado de los recursos debitará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL.

Por otra parte, se advierte que el reconocimiento de los aportes del Fondo de Solidad Pensional a través del patrimonio de los fondos de pensiones administrados por Colpensiones se modificará con la entrada en vigencia de las resoluciones 342 y 343 de 2022. Particularmente, se resalta que el parágrafo del artículo 6º de la Resolución 343 de 2022 dispone que “El 1º de enero de 2024, los saldos registrados por los fondos de pensiones administrados por Colpensiones en la subcuenta 310601-Capital de los fondos de pensiones administrados por Colpensiones de la cuenta 3106-CAPITAL DE LOS FONDOS DE PENSIONES ADMINISTRADOS POR COLPENSIONES se reclasificarán a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, salvo los aportes recibidos por el Fondo de Vejez provenientes del Fondo de Solidaridad Pensional por afiliados a los que no se les ha reconocido la pensión, los cuales se reclasificarán a la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN” (subrayado fuera de texto).

1.2.35 IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.36 COMBINACIÓN Y TRASLADO DE OPERACIONES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.37 PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

CONCEPTO No. 20221100006641 DEL 22-02-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMA	Efectivo y equivalentes al efectivo: Presentación de estados financieros
	SUBTEMA	Registro de los fondos de inversión de cartera colectiva

Doctora
EMILCE LUNA SANTIBAÑEZ
Contadora (C)
Universidad Nacional de Colombia
Bogotá D. C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Unidad Administrativa Especial Contaduría General de la Nación (CGN) con el número 20220010002942 del 25 de enero de 2022, mediante la cual consulta:

“1. Teniendo en cuenta las particularidades de los Fondos de Inversión de Cartera Colectiva – FIC ¿es correcto el reconocimiento de las inversiones en Fondos de Inversión de Cartera Colectiva FICs en la subcuenta 113390 – Otros equivalentes al efectivo de la cuenta 1133 – Equivalentes al efectivo?”

2. Si los recursos colocados en los Fondos de Inversión Colectiva se reconocen como equivalentes al efectivo, atentamente nos permitimos solicitar aclarar lo siguiente:

2.1. ¿en qué subcuentas del catálogo se deben reconocer los incrementos del valor reconocido como participación en el Fondo, correspondientes a los rendimientos del mes anterior?

2.2. Teniendo en cuenta que los rendimientos de estos Fondos están sujetos al comportamiento de la economía y ocasionalmente como ocurrió en la vigencia 2021, hubo meses en que los rendimientos fueron negativos y por ende en lugar de incrementarse se disminuyó la participación en el fondo, ¿en qué subcuentas del catálogo se deben reconocer las disminuciones de rentabilidad de estos fondos?”

Con base en lo anterior, atendemos su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Norma de presentación de estados financieros, contenida en las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, señala:

“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 de la gestión del efectivo de la entidad; y d) los recursos en efectivo entregados en administración”. (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece:

“1.1.1.2. Fiducia de inversión a través de fondos de inversión colectiva

(...) Con la entrega de los recursos en efectivo al fondo de inversión colectiva, la entidad debitará la subcuenta Fondos de inversión colectiva de la cuenta 1221-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL RESULTADO, 1222-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A VALOR DE MERCADO (VALOR RAZONABLE) CON CAMBIOS EN EL PATRIMONIO (OTRO RESULTADO INTEGRAL) o 1224-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

La actualización de estas inversiones se realizará conforme a lo establecido en la Norma de inversiones de administración de liquidez y con base en la información suministrada por la sociedad fiduciaria”. (Subrayado fuera de texto)

Finalmente, en el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno se describe la cuenta 1133-EQUIVALENTES AL EFECTIVO en los siguientes términos:

“Representa el valor de: a) las inversiones a corto plazo de alta liquidez que son fácilmente convertibles en efectivo, que se mantienen para cumplir con los compromisos de pago a corto plazo más que para propósitos de inversión y que están sujetas a un riesgo poco significativo de cambios en su valor”.

CONCLUSIONES

A partir de las consideraciones expuestas se concluye que los recursos administrados en fondos de inversión colectiva se registrarán como equivalente al efectivo siempre que estos cumplan con las condiciones establecidas en el párrafo 38 de la Norma de presentación de estados financieros del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. En este sentido, dichos recursos deben mantenerse por la Universidad para cumplir con los compromisos de pago a corto plazo; deben ser fácilmente convertibles en efectivo, lo cual depende de las cláusulas establecidas para el fondo en cuestión; y

deben estar sujetas a un riesgo poco significativo de cambios en su valor, lo cual depende del nivel de riesgo del fondo.

En este caso, los rendimientos positivos reportados por la sociedad fiduciaria se registrarán usando como contrapartida la subcuenta 480290-Otros ingresos financieros de la cuenta 4802-FINANCIEROS y los rendimientos negativos se registrarán usando como contrapartida la subcuenta 580490-Otros gastos financieros de la cuenta 5804-FINANCIEROS.

En caso de que los recursos administrados en fondos de inversión colectiva no cumplan con las condiciones mencionadas en el anterior párrafo, estos se registrarán como una inversión de administración de liquidez a valor de mercado con cambios en el resultado o como una inversión de administración de liquidez a valor de mercado con cambios en el patrimonio, dependiendo de la intención que tenga la Universidad sobre la inversión. En cualquiera de los casos, el valor suministrado por la sociedad fiduciaria es el que la Universidad utilizará para actualizar las inversiones a su valor de mercado.

CONCEPTO No. 20221100032401 DEL 16-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Presentación de estados financieros
	SUBTEMA	Estado de Flujos de Efectivo cuando se realizan recaudos o pagos con recursos del fondo común de una tesorería centralizada

Doctor
EDILBERTO HERRERA GUTIÉRREZ
Contador General
Departamento Nacional de Planeación - DNP
Bogotá, D.C.

En atención a su consulta radicada en la Unidad Administrativa Especial Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20220010020272, del 28 de abril de 2022, y en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas a esta entidad, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En su comunicación remitida a la CGN, solicita orientación sobre el procedimiento que se debe realizar para elaborar el estado de flujos de efectivo. Lo anterior, teniendo en cuenta el caso de las entidades contables públicas como el DNP, donde gran parte de los gastos se encuentran financiados con recursos de la Nación, los cuales son provistos a través de la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN), razón por la cual, se hace compleja la elaboración y presentación de este estado financiero.

CONSIDERACIONES

La Norma de presentación de estados financieros del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificada mediante la Resolución 211 de 2021, establece lo siguiente:

“1.3.5. Estado de flujos de efectivo

35. El estado de flujos de efectivo presenta los fondos provistos y utilizados por la entidad, en desarrollo de sus actividades de operación, inversión y financiación, durante el periodo contable.

36. Los flujos de efectivo son las entradas y salidas de efectivo y equivalentes al efectivo.

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 (...)

40. Las entidades que realicen recaudos o pagos con recursos del fondo común de una tesorería centralizada no incluirán dentro de su estado de flujos de efectivo dichos recaudos o pagos, considerando que estos se incluirán en el estado de flujos de efectivo de la tesorería centralizada. Para tal efecto, se entiende que el fondo común está conformado por los recursos recaudados por la tesorería centralizada, que financian el pago de obligaciones originadas en la ejecución del presupuesto de gastos de una entidad del mismo nivel.

1.3.5.1. Presentación

41. Para la elaboración y presentación del estado de flujos de efectivo, la entidad realizará una clasificación de los flujos de efectivo del periodo en actividades de operación, de inversión y de financiación, atendiendo la naturaleza de estas.

1.3.5.1.1. Actividades de operación

42. Son las actividades que realiza la entidad en cumplimiento de su cometido estatal y que no pueden calificarse como de inversión o financiación (...)

44. En los estados financieros individuales, los flujos de efectivo derivados de las actividades de operación se presentarán por el método directo, según el cual se presentan, por separado, las principales categorías de recaudos y pagos en términos brutos (...)

1.3.5.1.2. Actividades de inversión

46. Son las actividades relacionadas con la adquisición y disposición de activos a largo plazo, así como de otras inversiones no incluidas como equivalentes al efectivo (...)

1.3.5.1.3. Actividades de financiación

49. Son las actividades que producen cambios en el tamaño y composición de los capitales propios y de los préstamos tomados por la entidad". (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta lo establecido en la Norma de presentación de estados financieros del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los recursos recibidos o girados a través de la DGCPN no deben incluirse en el estado de flujos de efectivo del DNP, por cuanto, estos recursos se incluirán en el estado de flujos de efectivo de la DGCPN.

Así las cosas, el DNP únicamente incluirá en su estado de flujos de efectivo las entradas y salidas de efectivo o equivalentes de efectivo que tenga registrados la entidad, clasificando dichas entradas y salidas en actividades de operación, inversión o financiación, según corresponda.

CONCEPTO No. 20221100045761 DEL 15-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Presentación de estados financieros
	SUBTEMA	Clasificación de cuentas por cobrar reconocidas por sentencias, como activo corriente o no corriente.

Doctora
FRANCY YOLIMA MORENO VÁSQUEZ
Coordinadora Grupo de Gestión Financiera
U.A.E. de Organizaciones Solidarias – UAEOS
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° 20220010022082 del 10 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“Según lo establecido en la resolución 080 de 2021 del 02 de junio de 2021 "Por la cual se modifica 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” y según Resolución No. 081 del 02 de junio de 2021: “Por la cual se modifica los catálogos generales de cuentas de los marcos normativos del Régimen de Contabilidad Pública en lo relativo al registro contable de los procesos judiciales, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales” expedidas por la Contaduría General de la Nación.

Por lo anterior, la Unidad Administrativa Especial de Organizaciones Solidarias en el mes de diciembre de 2021 realizó reclasificación del saldo presentado en la subcuenta 138421001- indemnizaciones a 133801001- sentencias como parte de la modificación de cuentas, informados en dichas resoluciones.

Pero al momento de hacer la distribución de saldos corriente y no corriente en SIF NACION para el cuarto trimestre de 2021 y primero de 2022, se evidencia que al elegir la subcuenta 133801001- Sentencias no da la opción de elegir que su saldo sea no corriente, ya que se encuentra clasificado corriente y la realidad en nuestros estados financieros y su composición, es que debe clasificarse como no corriente, ya que corresponde a una cuenta por cobrar constituida desde el año 2019 por valor de \$66.741.962, teniendo en cuenta sentencia emitida por el Consejo de Estado de la Sala de lo Contencioso Administrativa Sección tercera Subsección, del 14 de marzo de 2019 con radicado No 11001032600020130015100, donde la sentencia falla condenar al Señor Rossemberg Pabón, a pagar a la Unidad Administrativa Especial de Organizaciones Solidarias la suma de Sesenta y Seis Millones

Setecientos Cuarenta y Un Mil Novecientos Sesenta y Dos Pesos (\$66.741.962) dentro de los seis (6) meses siguientes a la ejecutoria de esta sentencia, según lo informado en el reporte de cuantías procesales del mes de Julio de 2019 expedido por la Oficina Asesora Jurídica. Lo anterior debiendo ser cancelado por la parte vencida en un término de seis (06) meses contados a partir de su ejecutoria, es decir, desde el (02) de abril de 2019 y hasta el (02) de octubre del mismo año, pero que el deudor a la fecha no ha dado ninguna respuesta, tras las notificaciones realizadas por parte de la entidad.

Por lo que según solicitud realizada mediante SERV-344290 INC-050157 escalado a la Contaduría General de la Nación, nos indica que se debe solicitar algún concepto sobre la distribución a no corriente puesto que al revisar las resoluciones 080 y 081 de 2021, no indican cómo se debe proceder cuando ya hay una sentencia y el deudor no realiza su pago en los tiempos indicados, ya que según la administración de SIIF Nación en su respuesta nos indica que no es procedente incluir esta clasificación por lo siguiente: “De acuerdo a lo solicitado, se verificó y se notifica que, se verifico la clasificación del código contable 133801001 efectivamente es “Corriente” según la tabla de eventos TCON001 Por tal motivo el aplicativo no dispone para realizar la distribución en la clasificación “No Corriente”. Por lo que se tienen diferencias con la distribución en SIIF frente a los Estados Financieros.”

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas mediante la Resolución 211 de 2021, establecen:

“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. El deterioro se reconocerá de forma separada como un menor valor de las cuentas por cobrar, afectando el gasto del periodo.

5. Para el cálculo del deterioro la entidad podrá realizar la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

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 a precios de mercado o de no mercado, consumirlo o distribuirlo en forma gratuita, 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 del texto)

Por otra 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 mediante Resolución 238 de 2021, señala:

"1. DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR LA ENTIDAD EN CONTRA DE TERCEROS

(...)

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". (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con el Procedimiento Contable para el Registro de los Procesos Judiciales, Arbitrajes, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos sobre Cuentas Bancarias, con la sentencia ejecutoriada se reconoce una cuenta por cobrar en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1338-SENTENCIAS, LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES A FAVOR DE LA ENTIDAD.

Las cuentas por cobrar son derechos adquiridos en desarrollo de las actividades de la entidad, 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, los cuales con posterioridad a su reconocimiento son objeto de deterioro, el cual corresponde a la estimación de las pérdidas crediticias esperadas de manera individual o de manera colectiva.

Por otra parte, atendiendo a la Norma de presentación de estados financieros, un activo se clasifica como corriente cuando, entre otros, espere realizar el activo dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de presentación de los estados financieros. En este sentido, la clasificación de una cuenta por cobrar como corriente o no corriente será únicamente a efectos de la presentación de los estados financieros de la entidad.

Por lo tanto, frente a las cuentas por cobrar que la U.A.E. de Organizaciones Solidarias ha reconocido por concepto de sentencias, es preciso señalar que al esperar recaudarse en los siguientes 12 meses a la presentación de los estados financieros, aun cuando no se haya recaudado en el periodo establecido por la sentencia, su presentación se realizará como una partida del activo corriente, con independencia de que sobre el mismo se evidencien indicios de deterioro.

CONCEPTO No. 20221100058331 DEL 16-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Presentación de estados financieros
	SUBTEMA	Inclusión de operaciones con la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional en la presentación del Estado de Flujos de Efectivo de la Agencia de Renovación del Territorio.

Doctor
GERMÁN ELÍAS ROMERO CRUZ
Coordinador GIT de Financiera
Agencia de Renovación del 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° 20220010038282 del 18 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En su consulta se señala:

“La Agencia de Renovación del Territorio, es una entidad que, para el cumplimiento de su operación, ejecuta con recursos provistos por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN).

Por lo anterior solicitamos su concepto en el sentido de establecer si los recaudos y pagos provistos por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN), los debemos considerar como recursos de un fondo común de tesorería centralizada y en consecuencia no los incluimos en el Estado de Flujos de Efectivo 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 lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen:

“1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

(...)

1.3. Estructura y contenido de los estados financieros

(...)

1.3.5. Estado de flujos de efectivo

35. El estado de flujos de efectivo presenta los fondos provistos y utilizados por la entidad, en desarrollo de sus actividades de operación, inversión y financiación, durante el periodo contable.

36. Los flujos de efectivo son las entradas y salidas de efectivo y equivalentes al efectivo.

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 de la gestión del efectivo de la entidad; y d) los recursos en efectivo entregados en administración.

39. La entidad definirá la política para identificar el efectivo y los equivalentes al efectivo.

40. Las entidades que realicen recaudos o pagos con recursos del fondo común de una tesorería centralizada no incluirán dentro de su estado de flujos de efectivo dichos recaudos o pagos, considerando que estos se incluirán en el estado de flujos de efectivo de la tesorería centralizada. Para tal efecto, se entiende que el fondo común está conformado por los recursos recaudados por la tesorería centralizada, que financian el pago de obligaciones originadas en la ejecución del presupuesto de gastos de una entidad del mismo nivel” (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales, actualizado por la Resolución 064 de 2022, indica:

“A continuación, se indican los registros contables que deben efectuar las entidades de gobierno para el registro de las operaciones interinstitucionales, originadas en pagos y reintegros a través de tesorerías centralizadas; operaciones de enlace por recaudos y devolución de ingresos; recursos administrados, y operaciones sin flujo de efectivo por cruce de cuentas, pago de obligaciones con títulos y operaciones no monetizadas con recursos de crédito externo. Adicionalmente, los registros contables de las operaciones sin flujo de efectivo aplicarán a los hechos económicos en los que participen las empresas que no cotizan en el mercado de valores, y que no captan ni administran ahorro del público, para el cruce de cuentas y el pago de obligaciones tributarias con títulos.

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”.

CONCLUSIONES

La Norma de presentación de estados financieros define que el estado de flujos de efectivo presenta los fondos provistos y utilizados por la entidad, en desarrollo de sus actividades de operación, inversión y financiación, durante el periodo contable. En este sentido, se entienden los flujos de efectivo como las entradas o salidas de efectivo o equivalentes al efectivo.

Asimismo, la misma Norma indica que el efectivo de una entidad se compone por el dinero en caja y depósitos a la vista, mientras que los equivalentes al efectivo son aquellas inversiones de corto plazo que 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.

Además, dicha Norma señala que, cuando las entidades realicen recaudos o pagos con recursos del fondo común de una tesorería centralizada, no se incluirán dentro del estado de flujos de efectivo de tal entidad dichos recaudos o pagos, considerando que estos se incluirán en el estado de flujos de efectivo de la tesorería centralizada. Para tal efecto, se entiende que el fondo común está conformado por los recursos recaudados por la tesorería centralizada, que financian el pago de obligaciones originadas en la ejecución del presupuesto de gastos de una entidad del mismo nivel.

Aunado a lo anterior, el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales define que la tesorería centralizada es la dependencia encargada de administrar recursos financieros, realizar los recaudos de los ingresos y los giros a la entidad del mismo nivel, y administrar los excedentes de liquidez.

Bajo este contexto normativo, si la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional realiza el recaudo de ingresos, a partir de los cuales realiza los giros directamente a los terceros para atender las obligaciones originadas en la ejecución del presupuesto de gastos de la Agencia, entonces estas operaciones se considerarán como recaudos y pagos con recursos del fondo común de una tesorería centralizada y, por lo tanto, no se incluirán en la elaboración del estado de flujos de efectivo de la Agencia.

No obstante, si la Dirección gira los recursos a las cuentas bancarias de la Agencia para que esta realice

los giros a los terceros con los que tiene obligaciones, entonces estos flujos de efectivo deberán tenerse en cuenta en la elaboración del estado de flujos de efectivo de la Agencia, toda vez que representan entradas y salidas de efectivo en los depósitos a la vista que tiene la entidad.

CONCEPTO No. 20221100063521 DEL 21-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Presentación de estados financieros Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales
	SUBTEMA	Clasificación de las cuentas por cobrar como partidas corrientes y no corrientes en la presentación de los estados financieros Reexpresión de cifras para la presentación de informes financieros y contables mensuales

Señores
MUNICIPIO DE ZAMBRANO
Zambrano, Bolívar

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010042372 del 12 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) Algunos activos de la entidad, de la cuenta contable 1305, entre ellos Impuesto predial, para el año inmediatamente anterior, habían sido clasificados como CORRIENTES, pues se esperaba que estos fuesen realizados dentro de los doce (12) meses. En el transcurso de este año, hemos considerado que al tratarse de una cartera de vigencias anteriores, lo más recomendable es presentarlos en los estados financieros como NO CORRIENTES, pues no es seguro que se logre recaudar en el periodo la totalidad de ese activo.

La inquietud, surge al momento de hacer los estados financieros comparativos, con el mismo periodo del año anterior, pues en ese momento, ese activo era considerado CORRIENTE.

La resolución No. 182 del 19 de mayo de 2017, expedida por la CGN, establece:

2.1 Cambios en las políticas contables y corrección de errores.

Si durante el mes la entidad cambia una política contable o realiza la corrección de un error material de periodos anteriores, no habrá lugar a la reexpresión de los informes financieros y contables mensuales comparativos; sin embargo, revelará en las notas a estos informes la naturaleza del cambio de la política o del error y el valor del ajuste de las partidas afectadas. Lo anterior, no obsta para que las entidades que estén en capacidad de reexpresar los informes financieros y contables mensuales comparativos puedan hacerlo.

Por lo anterior, también surge la inquietud, ¿qué entidades están en capacidad de reexpresar los informes financieros y contables mensuales comparativos? (...)”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen:

“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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

1. PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

1.3.2.2. Distinción de partidas corrientes y no corrientes

16. La entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera.

1.3.2.2.1. Activos corrientes y no corrientes

17. La entidad clasificará un activo, como corriente cuando: a) espere realizar el activo, o tenga la intención de venderlo a precios de mercado o de no mercado, consumirlo o distribuirlo en forma gratuita, 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”.

Por su parte, el Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 182 de 2017, establece:

“2. CRITERIOS PARA EL RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN, REVELACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES

(...)

Para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales, la entidad aplicará los criterios de reconocimiento, medición, revelación y presentación del marco normativo expedido por la Contaduría General de la Nación que le sea aplicable, excepto por lo siguiente:

2.1. Cambios en las políticas contables y corrección de errores

Si durante el mes la entidad cambia una política contable o realiza la corrección de un error material de periodos contables anteriores, no habrá lugar a la reexpresión de los informes financieros y contables mensuales comparativos; sin embargo, revelará en las notas a estos informes la naturaleza del cambio de la política o del error y el valor del ajuste de las partidas afectadas. Lo anterior, no obsta para que las entidades que estén en capacidad de reexpresar los informes financieros y contables mensuales comparativos puedan hacerlo.

En todo caso, la reexpresión se realizará en el juego completo de estados financieros, de conformidad con lo establecido en los respectivos marcos normativos para la preparación y presentación de la información financiera de propósito general”.

CONCLUSIONES

La Norma de Presentación de estados financieros del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece que se clasificará un activo como corriente cuando, entre otros aspectos, se espere realizar dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de presentación de los estados financieros, criterio que es aplicable al impuesto predial. Por lo tanto, con independencia de factores como la incertidumbre en el recaudo de la cuenta por cobrar por dicho concepto, esta se presentará en los estados financieros clasificada como activo corriente.

En este sentido, es preciso aclarar que la clasificación de una cuenta por cobrar como corriente o no corriente será únicamente a efectos de la presentación de los estados financieros de la entidad, por lo cual, el cambio en la clasificación de las partidas como corrientes o no corrientes no corresponde a un cambio en una política contable ni a la corrección de un error, dado que los criterios para dicha clasificación se encuentran claramente establecidos en las normas. Por tal motivo, en el caso consultado no hay lugar a la reexpresión de estados financieros.

Por otro lado, el Procedimiento para la preparación y publicación de los informes financieros y contables mensuales señala que si durante el mes la entidad cambia una política contable o realiza la corrección de un error material de periodos anteriores, no habrá lugar a la reexpresión de los informes financieros y contables mensuales comparativos; sin embargo, revelará en las notas a estos informes la naturaleza del cambio de la política o del error y el valor del ajuste de las partidas afectadas. No obstante, las entidades que estén en capacidad de reexpresar los informes financieros y contables mensuales comparativos puedan hacerlo.

En consecuencia, y dando respuesta a su inquietud, las entidades que estén en la capacidad de reexpresar los informes financieros y contables serán aquellas que cuenten con la capacidad operativa y administrativa de realizar dicha reexpresión cuando, de acuerdo con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, se presente efectivamente el cambio de una política contable o la corrección de un error que se considere material.

Ver conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20221100031461 del 16-05-2022
20221100049971 del 06-07-2022
20221100051331 del 18-07-2022
20221100053221 del 03-08-2022
20221100064491 del 31-10-2022
20221100073221 del 07-12-2022

1.2.38 CONSOLIDACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.2.39 INFORMACIÓN FINANCIERA POR SEGMENTOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.2.40 POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

CONCEPTO No. 20221100031491 DEL 16-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Corrección de ajustes realizados en periodos anteriores

Doctor
RONALDO SILVA DELGADO
Profesional universitario
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 con el N° 20220010017462 del 7 de abril de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Auditoría General de la República hizo una observación a la Contraloría Municipal de Popayán sobre unos ajustes realizados en noviembre y diciembre de 2019 por valor de \$ 13.679.339 cuentas de pasivo y gastos. Esto se hizo contra la cuenta de cierre de Ingresos, gastos y costos 590501. La Auditoría nos pide que ajustemos y reversemos dichos valores. En el nuevo Catálogo de Cuentas no existe la cuenta Ajuste de vigencias anteriores que existía antes. Por lo tanto, solicitamos nos informen cual sería el procedimiento a seguir sin afectar el Estado de Situación Financiera y de Resultados actuales”.

CONSIDERACIONES

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 Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, 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.

(...)

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)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2021, 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". Además, indica que se debita, entre otros conceptos, por "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, entre otros conceptos,

por “El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable”.

CONCLUSIONES

De conformidad con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, las entidades de gobierno deben corregir los errores cometidos durante periodos anteriores en el periodo en el que se detecten, sin afectar el resultado del periodo. Posteriormente, la entidad debe evaluar la materialidad del error para determinar si es necesaria la reexpresión de los saldos comparativos en los estados financieros del periodo en el cual se realiza la corrección.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas establece los conceptos por los cuales se puede afectar la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, tanto en el débito como en el crédito, como lo es el menor o mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior.

Así las cosas, para la corrección del error cometido en el cierre del periodo 2019, la Contraloría debe reversar, en el periodo actual, el registro realizado en los pasivos correspondientes, cuya contraparte debe ser la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES. Luego, debe revelar la información requerida por la Norma citada y evaluar la materialidad del error para determinar si es necesaria la reexpresión de los estados financieros.

CONCEPTO No. 20221100043251 DEL 09-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Registros contables por el reintegro de recursos entregados en administración del Convenio Interadministrativo N°295 de 2016, suscrito entre la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas (ANIVBV) y el Archivo General de la Nación (AGN).

Doctora
LEIDY YANINA VIVAS OROZCO
Profesional Especializado Código 2028 Grado 13
Grupo de Gestión Financiera-Contabilidad
Archivo 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°20220010019012 del 21 de abril de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En virtud del Acuerdo Específico derivado del Convenio Interadministrativo N°295 de 2016, suscrito entre la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas (ANIVBV) y el Archivo General de la Nación (AGN), en septiembre de 2018 el AGN efectuó un primer desembolso por valor de \$400.000.000, (...).

La ANIVBV en cumplimiento del Acuerdo constituyó 2 fiducias así:

- Una por \$172.800.000 teniendo en cuenta la Cláusula Quinta del Acuerdo:

CLÁUSULA QUINTA. – DESTINACIÓN DE LOS APORTES: Los aportes efectuados por el AGN se destinarán a financiar todos los gastos necesarios para la formulación, estructuración y ejecución de los proyectos objeto del presente acuerdo específico en las condiciones técnicas aprobadas por el Comité Operativo, así como los gastos en que incurre LA AGENCIA por concepto de gestión y asistencia técnica de los proyectos, los cuales se estiman inicialmente en CIENTO SETENTA Y DOS MILLONES OCHOCIENTOS MIL PESOS M/CTE (\$172.800.000) para la ejecución de la primera fase del acuerdo específico, suma que será reconocida a favor del PATRIMONIO AUTÓNOMO FC AGENCIA NACIONAL INMOBILIARIA VBV-PAM, se ejecutará con cargo al patrimonio autónomo constituido para

el desarrollo de los proyectos y será descontada por LA AGENCIA una vez ingresen los recursos aportados.

- Otra por \$227.200.000 a favor del Patrimonio Autónomo FC PAD ARCHIVO GENERAL DE LA NACION. (...)

El valor correspondiente a los \$172.800.000 del Patrimonio Autónomo FC Agencia Nacional Inmobiliaria VBV-PAM, durante la vigencia 2019 el AGN los registró al gasto, de acuerdo con los informes y documentos presentados por el Patrimonio y la ANIVBV, en ejecución de la primera fase del Acuerdo.

En la presente vigencia y de común acuerdo, se decidió dar por terminado el convenio, por lo cual se realizaron los reintegros de los saldos de los Patrimonios Autónomos constituidos, razón por la cual del Patrimonio Autónomo FC PAD ARCHIVO GENERAL DE LA NACION reintegraron la suma de \$51.401.989,97 los cuales contablemente se encuentran registrados en la cuenta 1.9.08.03.001 Encargo fiduciario - fiducia de administración y pagos; del Patrimonio Autónomo FC Agencia Nacional Inmobiliaria VBV-PAM nos reintegraron la suma de \$47.535.509,62, los cuales al ser registrados en el SIIF Nación generó un registro crédito en la cuenta 1.3.84 OTRAS CUENTAS POR COBRAR-1.3.84.90.001 Otras cuentas por cobrar, el cual es contrario a la naturaleza de esta cuenta, como se evidencia en el comprobante adjunto.

Recibido el reintegro por parte Patrimonio Autónomo FC Agencia Nacional Inmobiliaria VBV-PAM y teniendo en cuenta que durante la vigencia 2019 el valor total de dicho Patrimonio fue registrado al gasto, que la cuenta 13 tiene un saldo contrario a su naturaleza, que el cierre del ejercicio contable del mes de marzo esta próximo y que no es posible ni procedente en el SIIF realizar cierre con cuentas con saldo contrario a su naturaleza, solicitamos su valiosa colaboración con el fin de indicarnos que registro contable se debe realizar, para el reconocimiento de estos recursos”.

Al respecto, mediante llamada telefónica a la doctora Leidy Yanina Vivas Profesional Especializado del Grupo de Gestión Financiera del Archivo General de la Nación (AGN), nos expresa que los recursos los giró la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN) directamente al Patrimonio Autónomo FC Agencia Inmobiliaria VBV-PAM.

CONSIDERACIONES

El acuerdo específico derivado del convenio interadministrativo N°295 de 2016 suscrito entre la Agencia Nacional Inmobiliaria Virgilio Barco Vargas y el Archivo General de la Nación, establece:

“33. Que teniendo en cuenta la necesidad de el AGN y el objeto de la Agencia y con el propósito de fortalecer la interacción institucional para la materialización de los proyectos requeridos, es viable la suscripción del presente acuerdo específico derivado del Convenio interadministrativo N°295 de 2016, el cual se registrá por las siguientes cláusulas:

CLÁUSULA PRIMERA. – OBJETO: Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros para apoyar la estructuración y ejecución de los proyectos de infraestructura física y de gestión inmobiliaria integral que requiera el AGN.

CLÁUSULA SEGUNDA. – DESARROLLO DEL ACUERDO ESPECÍFICO: El presente Acuerdo se desarrollará en fases así:

i) Una primera fase en la cual se ejecutarán los diseños de carácter estructural para los módulos 7 y 8 de almacenamiento documental de la nueva sede de Funza del AGN de acuerdo con las especificaciones definidas en el Anexo N°1 del presente Acuerdo.

(...)

CLÁUSULA QUINTA. – DESTINACIÓN DE LOS APORTES: Los aportes efectuados por el AGN se destinarán a financiar todos los gastos necesarios para la formulación, estructuración y ejecución de los proyectos objeto del presente acuerdo específico en las condiciones técnicas aprobadas por el Comité Operativo, así como los gastos en que incurre LA AGENCIA por concepto de gestión y asistencia técnica de los proyectos, los cuales se estiman inicialmente en CIENTO SETENTA Y DOS MILLONES OCHOCIENTOS MIL PESOS M/CTE (\$172.800.000) para la ejecución de la primera fase del acuerdo específico, suma que será reconocida a favor del PATRIMONIO AUTÓNOMO FC AGENCIA NACIONAL INMOBILIARIA VBV-PAM, se ejecutará con cargo al patrimonio autónomo constituido para el desarrollo de los proyectos y será descontada por LA AGENCIA una vez ingresen los recursos aportados.

(...)

Las sumas aprobadas por el Comité Operativo para cubrir dichos gastos serán descontadas de la comercialización del aporte una vez los recursos ingresen al patrimonio autónomo constituido para el efecto, reconocidos a favor del PATRIMONIO AUTÓNOMO FC AGENCIA NACIONAL INMOBILIARIA VBV-PAM, y se ejecutarán con cargo a los recursos fideicomitidos.

Los gastos de administración, custodia, sostenibilidad, impuestos, comercialización y traspaso de los bienes inmuebles que llegará a aportar el AGN al patrimonio autónomo constituido para la ejecución del presente convenio, serán asumidos con cargo a los recursos del patrimonio autónomo desde la fecha del correspondiente registro predial a favor de dicho patrimonio. (...)

PARÁGRAFO SEGUNDO: Los rendimientos financieros generados por los recursos fideicomitidos serán reinvertidos en los proyectos objeto del presente acuerdo específico. Una vez se liquide el patrimonio autónomo constituido para la ejecución del objeto del presente acuerdo específico, y en caso de resultar saldos no ejecutados estos serán restituidos al AGN, con los rendimientos correspondientes.

CLÁUSULA SEXTA. - PLAZO DE EJECUCIÓN: El plazo de ejecución del presente acuerdo específico será hasta el 31 de mayo de 2022, contados a partir de la expedición del registro presupuestal, término que podrá ser prorrogado de común acuerdo, con la suscripción de la respectiva modificación”.
(Subrayado fuera de texto)

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la preparación y presentación de información financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo”.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Presentación y Revelación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(...)

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la 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 procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno actualizado según Resolución 064 de 2022, señala:

“1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

(...)

1.2. Fiducia mercantil

(...)

1.2.1. Patrimonios autónomos

(...)

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 (...) 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 (...) 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.

(...)

1.2.4. 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 190208-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1902-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO o 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". (Subrayados fuera del texto)

CONCLUSIONES

El Marco conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno define los activos como recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros; además, 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.

Teniendo en cuenta lo enunciado en su consulta donde expresa que de acuerdo con los informes y documentos presentados por el Patrimonio Autónomo FC Agencia Nacional Inmobiliaria VBV-PAM, los \$172.800.000 entregados por el Archivo General de la Nación (AGN) fueron contabilizados al gasto en el año 2020 y que para el año 2022 el patrimonio autónomo realiza un reintegro de los recursos no ejecutados, es necesario precisar que la entidad deberá verificar los informes y documentos presentados por el Patrimonio Autónomo FC Agencia Nacional Inmobiliaria VBV-PAM, a fin de identificar el origen del reintegro. Lo anterior, teniendo en cuenta que este reintegro puede corresponder a rendimientos financieros, a recursos no ejecutados u otros conceptos.

Ahora bien, de acuerdo con lo descrito en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, señalado en las consideraciones de este documento, si la actualización se hubiera realizado de acuerdo con la información entregada por el Patrimonio Autónomo, el saldo de la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO ha debido corresponder al valor de los derechos que tenía el AGN en el P.A. constituido por la Agencia conforme al convenio interadministrativo 295 de 2016.

Por lo tanto, con la información sobre el reintegro de los recursos administrados por el patrimonio autónomo, el AGN ha debido registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y un crédito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS DE FIDEICOMISO.

En caso de que los recursos restituidos hubieran sido superiores al valor del derecho en fideicomiso, la diferencia se debió registrar en la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. En caso contrario, la diferencia se debió registrar en la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

En consecuencia, el AGN deberá corregir el error de la no aplicación del procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, en especial lo mencionado en el numeral 1.2.1. Patrimonios Autónomos, para lo cual deberá aplicar el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, para lo cual debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS DE FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el valor del derecho en fideicomiso. Posteriormente, con el giro de los recursos a la DGCPN, el AGN debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS DE FIDEICOMISO.

Adicionalmente, el AGN 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, 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.

CONCEPTO No. 20221100045251 DEL 15-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de recursos que debe reintegrar la entidad a un tercero por no proceder el cobro previamente realizado.

Doctor

JERSON HERNÁNDEZ IBARRA

Contratista – Grupo Administrativo y Financiero

Superintendencia de la Economía Solidaria

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° 20220010020222 del 28 de abril de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Adjunto envío un caso de devolución de la tasa de contribución de la vigencia 2021 a una entidad y reversión de la vigencia 2022.

Por favor nos colaboras confirmando cuales serían las partidas contables que se afectan tanto para poder gestionar la reversión de la vigencia 2022 y la devolución del pago de la vigencia 2021.

(...)

Realizamos una revisión del caso y se tomó en cuenta lo estipulado en la Resolución No. 2020220007915 del 20 de agosto de 2020, efectivamente se determinó que la entidad entró en liquidación forzosa y le debe reportar a FOGACCOOP, por lo cual no se debía realizar el cobro de la tasa de contribución de las vigencias 2021 y 2022, por lo cual se procedió a sacar de la cartera el cobro de la vigencia 2022 así (...).”

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, indica:

“6.1.4. Ingresos

73. 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.

(...)

75. 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 entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido. Son ejemplos de estos ingresos los impuestos y las transferencias". (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas por la Resolución No. 211 de 2021, señalan:

"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)

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta que el reintegro de recursos que debe efectuar la Superintendencia corresponde a contribuciones recaudadas sobre las que no procedía el cobro realizado por cuanto la entidad se

encontraba intervenida y bajo posesión del Fondo de Garantías de Entidades Cooperativas – FOGACOOOP y, en consecuencia, no cumplían con la definición de ingreso contenida en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, procede aplicar el numeral 4.3 de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores

Lo anterior, teniendo en cuenta 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.

Por lo anterior, y dado que actualmente no existen derechos de cobro sobre la entidad intervenida, corresponde a la Superintendencia reconocer una obligación por la devolución de los recursos, para lo cual debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Con el giro de los recursos al tercero, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, y se acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20221100050581 DEL 11-07-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Cambios en las políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Aplicación del Instructivo 002 de 2015, por hallazgo efectuado por la Contraloría a los saldos de propiedades, planta y equipo y bienes de uso público.

Doctores

DORA PATRICIA OSPINA PARRA

Secretaria de Hacienda

HÉCTOR FABIO CASTRO CALVO

Director Operativo de Contaduría

Alcaldía 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° 20220010026122 del 3 de junio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“La Contaduría General de la Nación con radicado CGN N° 20192000056471 de fecha octubre 03 de 2019 dio respuesta al radicado N° 2019550002972-2 de 26 de agosto de 2019, mediante el cual se solicitó concepto frente a los hechos relacionados con el hallazgo determinado por la contraloría municipal de Pereira para la vigencia 2019, en el numeral 3) de dicha consulta se expresó: `En este sentido el Municipio de Pereira, para los bienes inmuebles que no se alcanzaron a actualizar, se tomó la decisión de optar por la alternativa i) del instructivo 002 de 2015, numerales 1.1.9 y 1.1.10., considerando que el valor ya reconocido de dichos bienes, se estimó como costo de adquisición o construcción; ya que, en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de información de las entidades de gobierno’.

En la consulta realizada, no se dio claridad a la situación en la que se encuentra el Municipio, porque en su momento no realizó las actividades ordenadas en los numerales 1.1.9 y 1.1.10 del instructivo 002 del año 2015 emitido por la Contaduría General de la Nación y tampoco se escogió la alternativa de medición para los elementos de propiedad, planta y equipo.

Dentro de las conclusiones emitidas por la Contaduría General de la Nación, expresa que: `dado que como lo afirma en su consulta, la entidad determinó que la mejor alternativa para la medición para las partidas de propiedades, planta y equipo y bienes de uso público correspondía a la primera, es decir, al costo menos depreciaciones y perdidas por deterioro de valor, alternativa que no podrá ser

modificada (resaltado fuera de texto), debía acatar a las instrucciones señaladas para dicha alternativa, en la cual no se incluía el valor de actualizaciones previamente realizadas', lo cual no es una opción operativa que se pueda realizar para el Municipio de Pereira, ya que nos encontramos ante una realidad de más de 6.400 predios a nombre del Municipio y sin soportes que respalden esta valoración.

En virtud de lo anterior elevamos la consulta a Contaduría General de la Nación en el sentido que como el Municipio en su momento no realizó las actividades indicadas en los numerales 1.1.9 y 1.1.10 Propiedad, planta y equipo y bienes de uso público respectivamente, del el instructivo 002 de 2015, pueda en la vigencia actual realizar las actividades del instructivo (previstas para la vigencia 2017), aplicando para la medición de los bienes inmuebles y de uso público algunas de las alternativas del literal d) del numeral 1.1.9 del instructivo 002 del año 2015 y así subsanar el hallazgo que desde la vigencia 2018 hasta la fecha ha dejado el ente de control municipal, respecto a la propiedad, planta y equipo y bienes de uso público, en relación que `la entidad no llevó a cabo las acciones tendientes a corregir los saldos iniciales de los bienes inmuebles registrados para la transición al Nuevo Marco Normativo'.

Es nuestra principal preocupación no solo cumplir al ente de control con quien se suscribió plan de mejoramiento, sino dar al Municipio una solución definitiva, asertiva y que refleje la realidad financiera de estos activos, tal cual debemos como funcionarios públicos dar solución de fondo”.

CONSIDERACIONES

El Instructivo 002 de 2015, emitido por la Contaduría General de la Nación, frente a los elementos de propiedades, planta y equipo, señaló:

“1.1.9. Propiedades, planta y equipo

(...)

d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:

i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

- Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo adquiridos en una transacción sin contraprestación, el valor de mercado del activo en la fecha en que se adquirió. Si esto no es factible, determinar el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió. La diferencia entre el valor de mercado o el costo de reposición, y el valor por el cual fue reconocido inicialmente el activo afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Si no es posible determinar el valor de mercado ni el costo de reposición, la entidad mantendrá el activo por el valor inicialmente reconocido.

(...)

- Determinar, para los elementos de propiedad, planta y equipo que no se derivan de una transacción sin contraprestación, el costo de adquisición o construcción por el cual fue reconocido.
- Deducir del costo de adquisición o construcción del elemento de propiedad, planta y equipo que no se deriva de una transacción sin contraprestación, los siguientes conceptos que hayan sido capitalizados: los descuentos, las rebajas y los impuestos recuperables. Cualquier diferencia entre este valor y el costo de adquisición o de construcción por el cual fue reconocido inicialmente el activo, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Adicionar, al valor calculado en los ítems anteriores, el valor presente de los costos estimados en los que incurrirá la entidad para llevar a cabo el desmantelamiento y retiro del elemento al final de su vida útil o la rehabilitación del lugar, descontados hasta la fecha de adquisición o construcción del elemento. Esto siempre y cuando la propiedad, planta y equipo tenga asociados costos por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento. El reconocimiento de estos costos afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación. Adicionalmente, la entidad reconocerá un pasivo por provisiones de acuerdo con lo definido en el presente Instructivo para este tipo de pasivos.
- Calcular la depreciación acumulada que el elemento tendría a la fecha de transición tomando como referencia el valor determinado de acuerdo con los ítems anteriores, con independencia de que provengan o no de una transacción sin contraprestación. Para el efecto, la entidad determinará la vida útil del activo y reconocerá, como depreciación acumulada, la proporción del valor determinado según lo ítems anteriores, que corresponda al porcentaje de la vida útil ya transcurrida hasta la fecha de transición, sin tener en cuenta los periodos durante los cuales el activo estuvo en concesión, siempre que el concesionario haya estado obligado a devolver el activo en iguales o mejores condiciones a las que tenía al inicio del contrato. Cualquier diferencia entre este valor y la depreciación acumulada calculada a 31 de diciembre de 2016, afectará directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- Evaluar si a la fecha de transición, existen indicios de deterioro del valor. Si este es el caso, comprobar el deterioro del valor para dicha partida aplicando lo establecido en el presente Instructivo para el deterioro del valor de los activos generadores de efectivo o el deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, según corresponda.

1.1.10. Bienes de uso público

(...)

- 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.
- 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.

(...)

- 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”. (Subrayado fuera del texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, actualizados mediante la Resolución 211 de 2021, establecen:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.3. Corrección de errores

21. Los errores son las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la 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”.

CONCLUSIONES

El Instructivo 002 de 2015 contenía las instrucciones para la transición al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y establecía 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.

Conforme a lo anterior, era responsabilidad del Municipio establecer y determinar las necesidades administrativas, contractuales, financieras o de otra índole, necesarias para llevar a cabo de forma satisfactoria la transición al nuevo marco de regulación contable, sin que se obstruyera el cumplimiento de los criterios allí establecidos, así como identificar sus limitaciones, en cuanto a la

elaboración de los saldos iniciales.

En todo caso, si las actividades no fueron suficientes para alcanzar los objetivos dispuestos en la transición, la información contable debe ser corregida con el fin de dar cumplimiento a la comparabilidad, característica de mejora que permite a los usuarios identificar y comprender similitudes y diferencias entre partidas, atendiendo a que la información debe estar bajo los mismos criterios de reconocimiento y medición, procediendo así, a la reexpresión retroactiva de la información comparativa afectada por el error, en cuanto la corrección del error de periodos anteriores sea material.

Ahora bien, teniendo en cuenta lo señalado previamente por la CGN, en cuanto a que, con posterioridad a la determinación de los saldos iniciales la alternativa de medición seleccionada para los elementos de propiedades, planta y equipo y bienes de uso público no es modificable, el hecho de que el Municipio haya afirmado que para los bienes inmuebles que no se alcanzaron a actualizar se había tomado la decisión de optar por la primera alternativa de medición para propiedades, planta y equipo y bienes de uso público, es decir, al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor, se entiende como la alternativa seleccionada por el Municipio y, en consecuencia, su corrección se efectuará bajo los parámetros allí planteados.

En este sentido, atendiendo a la primera alternativa de medición para los elementos de propiedades, planta y equipo y bienes de uso público, es decir, al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro del valor, el Municipio deberá medir los elementos adquiridos en una transacción sin contraprestación al valor de mercado en la fecha en que se adquirió, si no es factible, determinará el costo de reposición del activo en la fecha en que se adquirió.

Por otra parte, para los elementos que se recibieron en una transacción que no deriva de una transacción sin contraprestación, su medición corresponderá al costo de adquisición o construcción por el cual fue reconocido, deduciendo los descuentos, las rebajas y los impuestos no recuperables.

La diferencia que surja entre los valores estimados y los valores reconocidos, afectarán las cuentas correspondientes del activo y la subcuenta respectiva de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, de conformidad con 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.

De igual forma, será necesario calcular la depreciación según las normas de propiedades, planta y equipo y bienes de uso público, reconociendo un gasto por los importes correspondientes al año en el cual se enmienda el error y los valores por depreciación de periodos anteriores afectarán la subcuenta correspondiente a la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Así mismo, el Municipio deberá evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, deberá efectuar la reexpresión de los estados financieros, de conformidad con 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. 20221100050801 DEL 13-07-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Norma de proceso contable y sistema documental contable
	SUBTEMA	Tratamiento contable sobre traslados de bienes entre funcionarios de la entidad con el propósito de identificar su responsable y efectos contables de modificar las vidas útiles de los bienes.

Doctora
YOLIMA RESTREPO ACEVEDO
Jefe oficina de contabilidad
Alcaldía de Itagüí
Itagüí, 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° 20220010027162 del 10 de junio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) conceptúe sobre el tratamiento contable que tienen los traslados de bienes entre los funcionarios de una entidad con el propósito de identificar su responsable o custodio.

Atendiendo al mismo motivo por el cual se formuló la primera pregunta, nos permitimos consultar lo siguiente: ¿Cuál es el tratamiento y efectos contables cuando, al revisar la vida útil de un activo al término de cada periodo, se logra establecer un cambio? (Los siguientes son los posibles cambios: a) la vida útil que se determina con la revisión periódica es superior a la vida útil que le resta al activo según el sistema de información de la entidad, y b) la vida útil que se determina con la revisión es inferior a la vida útil que le resta al activo según el sistema de información)”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señalan:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

(…)

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.

16. El uso de estimaciones razonables constituye una parte fundamental del proceso contable y no menoscaba la confiabilidad de la información financiera. No obstante, si como consecuencia de obtener nueva información o de poseer más experiencia, se producen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, esta se revisará y, de ser necesario, se ajustará. Lo anterior, no implica que esta se encuentre relacionada con periodos anteriores ni tampoco que constituya la corrección de un error, por lo cual su aplicación es prospectiva.

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.

(...)

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". (Subrayado fuera de texto)

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la resolución 069 de 2021, establece:

"2.1 Etapas del proceso contable

El proceso contable está compuesto por etapas y subetapas que permiten la preparación y presentación de información financiera, mediante el uso de sistemas y procedimientos internos que garanticen el cumplimiento de las características cualitativas de dicha información financiera.

(...)

2.1.1.2. Clasificación

Es la subetapa en la que, de acuerdo con las características del hecho económico, se determina el elemento de los estados financieros y las partidas específicas a afectar, según el marco normativo aplicable a la entidad.

Al interior de cada uno de estos elementos se requiere subclasificar la partida contable que surge del hecho económico, de acuerdo con los criterios de reconocimiento establecidos en el marco normativo aplicable a la entidad, es decir, establecer qué clase de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos o gastos surgen del hecho económico.

2.1.1.3. Medición inicial

Es la subetapa en la que, de acuerdo con los criterios establecidos en el marco normativo aplicable a la entidad, se asigna un valor monetario a las partidas específicas de los elementos de los estados financieros determinadas en la subetapa de clasificación.

2.1.1.4. Registro

(...)

El registro contable materializa la incorporación de los hechos económicos a la información financiera y permite el seguimiento cronológico, la clasificación en cuentas contables como herramientas de acumulación, la aplicación del importe de medición y la centralización de información descriptiva de la operación. Todos los registros quedan soportados a través de los comprobantes de contabilidad y consignados en los libros de contabilidad, permitiendo el control y seguimiento de los recursos de la entidad.

2.1.2. Medición posterior

Es la etapa en la que se actualiza la medición de los elementos de los estados financieros conforme al marco normativo aplicable a la entidad. Esta etapa incluye la valuación y registro de los ajustes al valor de la partida específica del elemento correspondiente.

(...)

4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

(...)

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". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Respecto a la primera pregunta, atendiendo a la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, el traslado de bienes entre los funcionarios de la misma entidad con el fin de identificar su responsable o custodio no genera un registro contable, dado que esta operación no produce un cambio en la clasificación, medición inicial o medición posterior del bien en cuestión. No obstante, si la entidad llegase a efectuar una modificación de la clasificación contable del bien, sí deberá ajustarse mediante un asiento contable utilizando el Catálogo General de Cuentas aplicable a la entidad para reflejar el cambio en la situación financiera.

Por otra parte, en relación con la segunda pregunta, si la Alcaldía de Itagüí, producto de una revisión periódica de las condiciones inherentes al uso de los bienes, logra establecer un cambio en sus vidas útiles, deberá aplicar lo establecido en la Norma políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, implementando de forma prospectiva la nueva estimación de vida útil a partir del periodo en el cual se establece el cambio. Lo anterior puede implicar un aumento o disminución en el valor de la depreciación del activo, puesto que el importe en libros del activo registrado al momento de modificar la estimación se tomará como el valor a depreciar sobre la base de la nueva vida útil calculada.

CONCEPTO No. 20221100052281 DEL 25-07-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las mejoras realizadas a un activo, sobre los cuales se identificó que no correspondían a mejoras

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° 20220010027322 del 10 de junio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“1. Antecedentes:

- El Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio (MVCT) tiene registrado contablemente como propiedad, planta y equipo; una edificación para fines administrativos cuyo monto de medición se formó con el precio inicial de adquisición por valor de ocho mil millones de pesos y mejoras reconocidas como mayor valor de bien inmueble durante la vigencia 2014 por valor de nueve mil millones de pesos. El valor total registrado en libros es de diecisiete mil millones de pesos.
- Durante la vigencia 2019, se obtuvo informe de la consultoría contratada para obtener un dictamen que estableciera el estado de la edificación, evaluando actividades ejecutadas y pendientes por ejecutar. Entre los resultados suministrados, se estableció que cuatro mil millones de las mejoras reconocidas contablemente no correspondían a costos invertidos en la edificación. Debido a lo anterior, el MVCT inició los procesos jurídicos correspondientes con el propósito de establecer las responsabilidades en la ejecución del proyecto y recuperar los montos objetados por la consultoría. EL MVCT tiene registrado el activo contingente por un valor de tres mil quinientos millones de pesos.
- Durante la vigencia 2021, se obtuvo informe técnico de avalúo comercial de la edificación en el que se determina que su valor de mercado asciende a once mil millones de pesos.

▪ Para definir el tratamiento contable adecuado del hecho económico descrito anteriormente, se evaluaron todos los soportes y criterios de las dependencias que hacen parte del proceso, identificándose tres escenarios para el registro contable:

Escenario 1: Dar de baja los cuatro mil millones de pesos, del costo incorporado como mejora, acreditando la cuenta contable 164001-Edificios y casas y debitando la cuenta contable 589019-Pérdida por baja en cuentas de activos no financieros. Lo anterior, tomando como base el informe de la consultoría el cual fue parte del soporte documental del proceso jurídico instaurado por el MVCT y de la cuantificación del perjuicio; y las acciones administrativas desarrolladas en la actual vigencia, para establecer el valor real del bien inmueble y verificar la ejecución del contrato referente a la realización de obras para adecuar las instalaciones.

Escenario 2: Dar de baja los cuatro mil millones de pesos, del costo incorporado como mejora, acreditando la cuenta contable 164001-Edificios y casas y debitando la cuenta contable 310901-Utilidades o excedentes acumulados. Lo anterior, tomando como base el informe de la consultoría el cual fue parte del soporte documental del proceso jurídico instaurado por el MVCT y de la cuantificación del perjuicio; y el criterio referente a que en vigencias anteriores no se utilizó la información que estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron elaborados y presentados.

Escenario 3: Reconocer deterioro del activo por valor de seis mil millones de pesos, acreditando la cuenta contable 169505-Edificaciones y debitando la cuenta contable 535105-Edificaciones. Lo anterior, tomando como base el informe técnico de avalúo comercial y el sustento concerniente a que solo en periodos futuros se tendrá el fallo del proceso jurídico instaurado por el MVCT, el cual puede afectar o no el costo de la edificación reconocido en los estados financieros.

2.1. Según el caso expuesto, ¿Cuál debe ser el tratamiento contable que permita una representación fiel de los activos del MVCT y del resultado del ejercicio de la actual vigencia?”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, actualizadas mediante la Resolución 211 de 2021, establecen:

“CAPÍTULO I. ACTIVOS

10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

(...)

5. Las adiciones y mejoras efectuadas a una propiedad, planta y equipo se reconocerán como mayor valor de esta y, en consecuencia, afectarán el cálculo futuro de la depreciación. Las adiciones y mejoras son erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil del activo, ampliar su

capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos.

(...)

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.

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.

(...)

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.

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 del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con la Norma de propiedades, planta y equipo, las adiciones y mejoras son erogaciones en las que se incurre sobre un activo con el fin de aumentar su vida útil, ampliar su capacidad productiva o eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos o servicios, o reducir significativamente los costos; los cuales se reconocen como un mayor valor del activo y, en consecuencia, afecta el cálculo futuro de la depreciación.

Por otra parte, según la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, los errores son omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros, 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.

Teniendo en cuenta lo anteriormente mencionado, para los hechos descritos en su consulta, si bien se contaba con un informe de consultoría de 2019, es necesario identificar si previamente la entidad contaba con la información para concluir que los valores no correspondían efectivamente a mejoras realizadas al activo, dado que no solo implica que el bien se encuentre sobrevalorado, sino también que se haya efectuado de forma incorrecta la estimación de la depreciación del mismo.

En este sentido, una vez se identifique el momento en el cual el Ministerio contaba con la información, la corrección se efectuará mediante un crédito en la subcuenta 164001-Edificios y casas de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, por el valor sobrevalorado de las mejoras; un débito en la subcuenta 168501-Edificaciones de la cuenta 1685- DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), por el valor de la depreciación acumulada correspondiente a la mejora sobrevalorada; y un crédito en la subcuenta 536001-Edificaciones de la cuenta 5360-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor de la depreciación estimada en el periodo en que se corrige el error de la mejora sobrevalorada. La diferencia se registrará en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Así mismo, 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 el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

Por otra parte, una vez efectuada la corrección, será necesario identificar si el avalúo realizado en el año 2021 permite evaluar la existencia de indicios de deterioro del valor, y así mismo, si este es suficiente para la estimación del valor de mercado o costo de reposición, que conlleva a la determinación del valor del servicio recuperable para el deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo.

CONCEPTO No. 20221100053171 DEL 01-08-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Aplicación de concepto emitido por la CGN No. 20221100011221 del 7 de marzo de 2022.

Doctora
 CLAUDIA CAMACHO BENÍTEZ
 Grupo de Contabilidad – Subdirección Administrativa y Financiera
 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° 20220010029572 del 23 de junio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita intermediación para identificar la entidad que debe realizar ajuste en el reporte de operaciones recíprocas del primer trimestre del 2022, toda vez que a 31 de marzo de 2022, por el concepto emitido por la CGN No. 20221100011221 del 7 de marzo de 2022, surge diferencia entre el Ministerio de Transporte y la Policía Nacional por concepto de personal en comisión.

Frente al hecho, la Policía informa que antes del cierre definitivo del primer trimestre y recibido el concepto antes mencionado, el Ministerio de Transporte no realizó registro contable por la comisión, atendiendo al concepto del 2022, así mismo que la Policía dejará el registro por los meses de enero y febrero del 2022, hasta el cierre de vigencia debido a que el concepto 20221100011221 se emitió hasta el mes de marzo del 2022, y que por tanto no aplica de forma retroactiva.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno, actualizadas mediante la Resolución 211 de 2021, establecen:

“CAPÍTULO VI. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS Y REVELACIONES

(...)

4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.2. 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.

(...)

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.” (Subrayado fuera del texto)

El concepto No. 20221100011221 emitido por la Contaduría General de la Nación el 7 de marzo de 2022, establece:

“En este sentido, aun cuando la entidad que recibe el empleado en comisión de servicios se esté beneficiando de los servicios que este presta, el reconocimiento de retribuciones por beneficios a los empleados otorgados a estos servidores, lo efectuará la entidad que sea la obligada legalmente a asumir dichos pasivos. Por lo tanto, para el caso particular, si el Ministerio de Defensa Nacional es quien tiene la obligación de retribuir a los servidores por sus servicios, reconocerá el gasto por estos beneficios a los empleados en las cuentas y subcuentas del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN Y OPERACIÓN y el pasivo en las subcuentas y cuentas respectivas al grupo 25-BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS.

Por otra parte, se reconocen como ingresos de transacciones sin contraprestación los recursos, monetarios o no monetarios, que reciba una entidad sin entregar nada a cambio o entregando un valor significativamente menor al valor de mercado del recurso recibido, dentro de los que se incluyen 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. En este sentido, si la entidad que recibe servidores en comisión no tiene la facultad para

exigir recursos por parte de la entidad que envía servidores en comisión, no procederá efectuar reconocimiento alguno como ingresos o gastos por transferencias sin contraprestación.

Por medio de este concepto se deja sin vigencia los conceptos 20211100114291 de 2021 y 20202000007861 de 2020.” (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, 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, lo cual implica que su aplicación se efectúe de manera prospectiva y no retroactiva.

En este sentido, dado que el concepto CGN No. 20221100011221 del 7 de marzo de 2022 deja sin vigencia los conceptos CGN 20211100114291 de 2021 y 20202000007861 de 2020, en tanto sus disposiciones son contrarias, la aplicación del mismo será prospectivo, es decir, a partir de su emisión se dejarán de reconocer los hechos relacionados con servidores enviados en comisión a otras entidades públicas como ingresos o gastos por transferencias sin contraprestación.

CONCEPTO No. 20221100055641 DEL 17-08-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Políticas contables, cambios en estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Aplicación prospectiva de los cambios en las políticas contables originados por las modificaciones a las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporadas por la Resolución 425 de 2019.

Señor
DANIEL AUGUSTO GARCÍA GIL

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010033792 del 21 de julio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

Respecto las modificaciones realizadas a las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, en el caso del deterioro de Cuentas por Cobrar hasta la versión 2015.05 del año 2019 se referenciaba la existencia de evidencia objetiva de deterioro y a partir de la versión 2015.06 ya se referencia, en la medición agrupada o individual, el concepto de riesgo crediticio y/o pérdidas crediticias esperadas, conceptos que son diametralmente opuestos.

En este sentido, ¿estos cambios se consideran para el RCP como un cambio de política contable con aplicación retroactiva o como un cambio de estimación con aplicación prospectiva?

CONSIDERACIONES

La Resolución 425 de 2019, por la cual se modifican las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“ARTÍCULO 2°. Transitorio. Los ajustes a los activos y pasivos que se originen en aplicación del anexo de la presente resolución afectarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Los estados financieros a 31 de diciembre de 2020 se presentarán de manera comparativa con los del 31 de diciembre de 2019 sin reexpresar los saldos ajustados por la aplicación de la presente resolución”.

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 425 de 2019, señala:

“4. POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES

4.1. Políticas contables

(...)

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. (...)” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Atendiendo lo dispuesto en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, las modificaciones a las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno efectuadas con la emisión de la Resolución 425 de 2019 deberán tratarse como cambios en las políticas contables con aplicación de forma prospectiva.

Lo anterior, teniendo en cuenta que el artículo 2 de la Resolución 425 de 2019 establece que se presentarán los estados financieros a 31 de diciembre de 2020 comparativos con los del 31 de diciembre de 2019 sin reexpresar los saldos ajustados en aplicación de los cambios normativos incorporados por la Resolución en mención, por lo que, los ajustes por los cambios normativos se efectuarán una vez se implementen las nuevas políticas contables que afectarán los saldos a partir del periodo contable 2020 y no los saldos presentados en periodos contables anteriores.

CONCEPTO No. 20221100056591 DEL 29-08-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Registro de los efectos de la corrección de errores de periodos anteriores en los estados financieros.

Doctora
 CONSTANZA MESA MARTÍNEZ
 Profesional Universitario Subdirección de Contabilidad
 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° 20220010038412 del 18 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) aclarar el manejo que se le debe dar a la cuenta 3109 en el sentido de que si se puede utilizar para realizar registros por depuración y ajustes de cuentas por cobrar de periodos anteriores, baja en inventarios, causaciones pendientes de periodos anteriores, ajustes en las provisiones para litigios de periodos anteriores, dado que no son errores; y de no poderse usar en estos casos cuales serían las cuentas indicadas para realizar estos ajustes”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, 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.

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) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2021, 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”. Además, establece que se debita con “El menor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable”. Por otra parte, establece que se acredita con “El mayor valor generado en la corrección de un error de un periodo contable anterior o por un cambio de política contable” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con 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, y considerando que en su consulta expone que se han identificado registros por depuración y ajustes de cuentas por cobrar, baja de inventarios, causaciones y ajustes en las provisiones para litigios, de periodos anteriores, es necesario precisar que dichos registros corresponden a errores en los estados financieros. Por lo cual, para su corrección deberá ajustar el valor de las partidas identificadas en las subcuentas y cuentas que correspondan de los grupos: 13-CUENTAS POR COBRAR, 15-INVENTARIOS, 24-CUENTAS POR PAGAR y 27-PROVISIONES, con impacto en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, teniendo en cuenta que el efecto de la corrección de un error de ejercicios anteriores en ningún caso se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error.

Así mismo, se debe evaluar la materialidad del error, en tanto que, si el hecho económico es material, se debe 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.

CONCEPTO No. 20221100058121 DEL 15-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Determinación de la incorporación de bienes en los saldos iniciales en aplicación al Instructivo N° 002 de 2015.

Doctora
 DIANA LISETH ROA MANRIQUE
 Subdirectora Administrativa y Financiera
 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° 20220010036672 del 05 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación solicita concepto en relación con el hallazgo de la Contraloría General de la República, originado en la auditoría financiera de la vigencia 2021, teniendo en cuenta lo siguiente:

“HALLAZGO 07. CONTABILIZACIONES DE CERRAMIENTOS Y OTRAS EDIFICACIONES

CONDICIÓN

Se evidencia que Corpochivor registró contablemente los cerramientos de los terrenos como un mayor valor de los mismos, según se muestra a continuación:

(...)

Lo anterior, pues al verificar los avalúos de cada uno de los inmuebles se evidenció que los cerramientos no se encontraban registrados de forma separada, ni se depreciaron a 31 de diciembre de 2021, dado que se registraron como mayor valor de los terrenos.

Adicionalmente, otras edificaciones relacionadas en los avalúos, no se evidencian reconocidas contablemente a 31 de diciembre de 2021, según se detalla a continuación:

(...)

CAUSA

Por deficiencias de control, en cuanto al reconocimiento, registro y revelación de las edificaciones por parte de Corpochivor.

EFFECTO

La situación evidenciada genera sobreestimación, respecto a dicho reconocimiento, en la cuenta 1605 Terrenos por \$98.232.000, así como subestimación en la cuenta 1640 Edificaciones por \$190.618.500 y subestimación de la cuenta 3105 Capital Fiscal por \$92.386.500.

Teniendo en cuenta lo establecido por la CGR frente a la contabilización de cerramientos y otras edificaciones, Corpochivor solicita conceptuar sobre la pertinencia de este hallazgo teniendo en cuenta que la fecha de los últimos avalúos corresponde a las vigencias 2015 y 2016 y los movimientos contables de otras edificaciones a los años 2001 a 2005.

Cabe aclarar que el concepto de otras edificaciones corresponde erogaciones efectuadas por la Corporación para efectos de protección (Encerramiento en ladrillo y malla metálica), en las diferentes estaciones de monitoreo climático ubicadas en el área de su jurisdicción, las cuales fueron efectuadas entre los años 2001 a 2005 aproximadamente y fueron registradas contablemente como un gasto, teniendo en cuenta que no representan ningún valor comercial. El registro y reconocimiento contable se realizó de acuerdo al criterio profesional y normas aplicables en dicho momento.

Sin embargo, en el año 2017 hubo un análisis de propiedad planta y equipo por parte del Comité de Normas Internacionales de la Corporación, con el apoyo del grupo asesor donde se concertaron diferentes mesas de trabajo revisando los distintos grupos contables y con respecto al grupo de propiedad Planta y Equipo se estructuró la nota contable A4 siendo base para el Estado de Situación financiera de Apertura a partir del 02/01/2018 donde se evidencia los saldos iniciales. Se estableció la política contable aplicable a la entidad la cual rige a partir de 02/01/2018 donde se evidencia los parámetros para reconocer adiciones y mejoras a la propiedad planta y equipo. Cabe resaltar que a partir de dicha vigencia no se ha realizado adiciones o mejoras a los terrenos donde se encuentran las estaciones por lo tanto se mantienen los valores en libros soporte de los estados financieros. El Estado de Situación Financiera de Apertura fue enviado y auditado en su momento por parte del Ente de Control.

Aunado a lo antes expuesto es de aclarar que realizada la Auditoría para las cuentas correspondientes a las vigencias fiscales de los años 2015 y 2016 de la Corporación, la Contraloría General de la República NO EFECTUÓ ningún hallazgo respecto a que verificados los avalúos de cada uno de los inmuebles, los cerramientos no se registraron en forma separada o que no se hayan depreciado al finalizar el período fiscal del año 2015 y 2016; e igualmente que otras edificaciones relacionadas en los avalúos, no se evidencian reconocidas contablemente”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución 533 de 2015, establecía:

“4.1. Características fundamentales

(...)

4.1.1. Relevancia

La información financiera es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios. La información financiera influye en los usuarios si es material y si tiene valor predictivo, valor confirmatorio, o ambos.

La información es material si su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud (o ambas) de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero de una entidad.

(...)

6.1.1. Activos

Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, un derecho a: a) usar un bien para prestar servicios, b) ceder el uso para que un tercero preste un servicio, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

(...)

Para determinar si un recurso cumple con las condiciones para el reconocimiento como activo, las entidades realizarán juicios profesionales que aborden, de manera integral, los elementos de la definición de Activo, anteriormente referidos. Cuando se presenten transacciones de traslado o intercambio de activos entre entidades públicas, se establecerá la entidad que debe reconocer el activo, a fin de que se garantice el reconocimiento en una sola entidad.

(...)

Cuando no exista probabilidad de que el recurso tenga un potencial de servicio o genere beneficios económicos futuros, la entidad reconocerá un gasto en el estado de resultados. Este tratamiento contable no indica que, al hacer el desembolso, la entidad no tuviera la intención de generar un potencial de servicio o beneficios económicos en el futuro, sino que la certeza, en el presente periodo, es insuficiente para justificar el reconocimiento del activo.” (Subrayado fuera de texto).

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establecen:

“4. 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).

El Instructivo N° 002 del 08 de octubre de 2015, instrucciones para la transición al Marco normativo para entidades de gobierno, señala:

“La entidad determinara, a la fecha de transición, los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, los cuales serán el punto de partida para la aplicación de este. Para las entidades de gobierno, la fecha de transición será el 1 de enero de 2017.

Para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo, la entidad tomará como punto de partida los saldos registrados a 31 de diciembre de 2016 para los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden, después de realizar las reclasificaciones que, de acuerdo con el anterior Marco normativo, debían realizar las entidades desde las cuentas Resultado del Ejercicio; Patrimonio Público Incorporado; y Provisiones, Agotamiento, Depreciaciones y Amortizaciones hacia la cuenta Capital Fiscal.

(...)

En los siguientes numerales, se describen las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo aplicable a los entes de gobierno. Estas actividades pueden hacer que la entidad incorpore, dé de baja, reclasifique o mida, de una manera distinta, elementos que, a 31 de diciembre de 2016, no se hayan reconocido como activos, pasivos o patrimonio o que habiendo sido reconocidos se hayan medido de una manera distinta. En el presente Instructivo, no se pretende establecer una lista exhaustiva de actividades; por ello, cada entidad podrá ajustarlas dependiendo de las particularidades de la organización; no obstante, deberá garantizar que los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo cumplan con los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación establecidos en el Marco normativo y en el presente Instructivo.

(...)

1.1.9. Propiedades, planta y equipo

De acuerdo con el nuevo Marco normativo, las propiedades, planta y equipo son activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios y para propósitos administrativos; igualmente, se incluyen los bienes inmuebles con uso futuro indeterminado, los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento y los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque no se espera venderlos en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y se prevé usarlos durante más de un periodo contable.

(...)

Las principales actividades que realizará la entidad para la determinación de los saldos iniciales bajo el nuevo Marco normativo son las siguientes:

- a) Identificar y clasificar las propiedades, planta y equipo por su naturaleza, como terrenos, maquinaria y equipo, plantas productoras, edificaciones, o muebles y enseres, entre otros. Para tal efecto, se tendrán en cuenta las propiedades, planta y equipo que surjan de contratos de arrendamiento financiero.
- b) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las provisiones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2016, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Impactos por Transición al Nuevo Marco de Regulación.
- c) Realizar el ajuste contable para eliminar, si hubiere, las valorizaciones de propiedades, planta y equipo reconocidas a 31 de diciembre de 2016, afectando directamente el patrimonio en la cuenta Superávit por Valorizaciones.
- d) Medir cada partida de una clase de propiedad, planta y equipo utilizando alguna de las siguientes alternativas:
 - i) Al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; para lo cual, realizará las siguientes acciones:

(...)

ii) Al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición (...)

iii) Al valor actualizado en un periodo anterior, siempre que este valor sea comparable, en la fecha de actualización, con el valor de mercado o con el costo depreciado que tendría el elemento si se hubieran aplicado los criterios establecidos en el Nuevo Marco normativo” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, la entidad, al 1° de enero de 2018, debió determinar los saldos iniciales en aplicación del Instructivo No. 002 de 2015 a partir 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 recursos, bienes y derechos que cumplían con los criterios para ser incorporados como parte de los activos en el estado de situación financiera o afectar directamente el gasto en el resultado del periodo. Lo anterior, de conformidad con las condiciones establecidas en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Cabe aclarar que la materialidad es un aspecto de la relevancia en función de las especificidades de la entidad, que está basado en la naturaleza o magnitud, o ambas, de las partidas a las que se refiere la información en el contexto del informe financiero, donde su omisión o expresión inadecuada puede influir en las decisiones de los usuarios.

De acuerdo con el Instructivo No. 002 de 2015, las propiedades, planta y equipo son bienes tangibles empleados para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos, de los cuales esperaba obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros y su valor podía medirse fiablemente.

Para la medición de los elementos que se reconocerían como parte de las propiedades, planta y equipo, la entidad podía escoger una de las tres alternativas señaladas por el Instructivo No. 002 de 2015, a saber: al costo menos depreciaciones y pérdidas por deterioro de valor; al valor de mercado, al costo de reposición o al costo de reposición a nuevo depreciado, valores que podían ser determinados a través de un avalúo técnico en la fecha de transición; o al valor actualizado en un periodo anterior.

Teniendo en cuenta lo anterior, se procede a señalar los lineamientos del tratamiento contable para los tipos de activos incluidos en su consulta:

- Cerramientos de terrenos

El tratamiento de los cerramientos dependerá de si la metodología empleada para determinar los valores de los avalúos de los terrenos los incluía o no al momento de determinar el valor de cada uno de los terrenos.

Si de acuerdo con la política contable de materialidad el valor de cada uno de los cerramientos superaba el umbral definido por la entidad, entonces le correspondía incluirlos como un bien de propiedades, planta y equipo, y no como un mayor valor de los terrenos registrados, para lo cual daría aplicación a la política definida a partir de la aplicación de Instructivo No. 002 de 2015 en cuanto a la medición de estos bienes.

- Otras edificaciones

Si como parte del proceso de evaluación y aplicación del juicio profesional, y teniendo en cuenta la política contable de materialidad, se evidenciaba que estas otras construcciones realizadas cumplían con los criterios para ser incorporadas como parte de los bienes de propiedades, planta y equipo, entonces correspondía a la entidad registrarlas debitando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo contable 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta correspondiente de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACION.

Ahora bien, si en el proceso de identificación de bienes se determinó que para cualquiera de los dos tipos de activos de su consulta, no se cumplían los criterios para ser incorporados como propiedades, planta y equipo o no se superaba el umbral de materialidad definido en la política contable de materialidad, la entidad no debió registrarlos como parte de su información financiera, sino por el contrario dar de baja en cuentas aquellos que fueron reconocidos previamente debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 3145-IMPACTOS POR LA TRANSICIÓN AL NUEVO MARCO DE REGULACION y acreditando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo contable 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Por lo anterior, si durante la determinación de saldos iniciales la entidad no efectuó el registro de los elementos que cumplían los criterios para ser reconocidos como propiedades, planta y equipo, o la baja en cuentas de aquellos que no cumplían los criterios, actualmente la entidad se encuentra frente a un error de periodos anteriores, para lo cual procederá a realizar la corrección atendiendo a lo señalado en la norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, debiendo incorporar o desincorporar de su información financiera los valores correspondientes a cada uno de los bienes, para lo cual afectará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, y en adelante para los bienes incorporados aplicará lo estipulado por la norma de Propiedades, planta y equipo.

Corresponde a la entidad evaluar si el error es material o no, a efecto de determinar si debe aplicar la reexpresión de la información comparativa afectada por el error.

CONCEPTO No. 20221100061551 DEL 03-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración.
	SUBTEMA	Corrección de errores relacionados con derechos fiduciarios. Reconocimiento de obligaciones surgidas con ocasión del Contrato No. 325 celebrado entre el Consorcio Alianza-Colpatria y Fonvivienda.

Doctora
 DAMARIS MATILDE ARROYO VALENCIA
 Contadora Pública
 Fondo Nacional de Vivienda
 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° 20220010040762 del 31 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

Fonvivienda realiza las siguientes consultas:

1. Si en el proceso de conciliación y depuración de la información realizado con una fiduciaria el 31 de marzo de 2021 se determina que existen errores o inconsistencias en los estados financieros del patrimonio autónomo al 31 de diciembre de 2020, ¿estos valores errados se deben trasladar a los estados financieros de Fonvivienda y una vez sean ajustados por la fiduciaria, el Fondo procederá a realizar el ajuste por corrección de errores?
2. Si como resultado de aplicar el principio de devengo o causación para reconocer las obligaciones surgidas en ejecución del Contrato No. 325, se genera saldo negativo en la cuenta patrimonial (3) de los estados financieros del patrimonio autónomo, ¿en los estados financieros de FONVIVIENDA con corte a 31 de diciembre de 2021, se debe presentar la cuenta de derechos en fideicomiso de forma negativa? O ¿se debe reclasificar de la cuenta 192603 derecho en fideicomiso a una cuenta del pasivo?

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 167 de 2020, define:

“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.

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.

(...)

6.1.5. 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.

(...)

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, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2020, 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.

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.

(...)

5. HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE

1. Los hechos ocurridos después del periodo contable son todos aquellos eventos, favorables o desfavorables, que se producen entre el final del periodo contable y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros.

2. El final del periodo contable se refiere al último día del periodo con el cual están relacionados los estados financieros y corresponderá al 31 de diciembre. Por su parte, la fecha de autorización para la

publicación de los estados financieros corresponderá a la fecha en la que se apruebe que los diferentes usuarios tengan conocimiento de estos.

3. Pueden identificarse dos tipos de eventos: los que implican ajuste y los que no implican ajuste.

5.1. Hechos ocurridos después del periodo contable que implican ajuste

4. Los hechos ocurridos después del periodo contable que implican ajuste son aquellos que proporcionan evidencias de las condiciones existentes al final de dicho periodo. La entidad ajustará los valores en sus estados financieros para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después del periodo contable que impliquen ajuste.

5. Algunos de los eventos que proporcionan evidencia de las condiciones existentes al final del periodo contable y que implican el reconocimiento o el ajuste de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y costos son los siguientes: a) la resolución de un litigio judicial que confirme que la entidad tenía una obligación presente al final del periodo contable; b) la recepción de información que indique el deterioro del valor de un activo al final del periodo contable o la necesidad de ajuste de un deterioro del valor anteriormente reconocido; c) la determinación del valor de transacciones realizadas no reconocidas; d) la determinación del valor de los ingresos cobrados durante el periodo contable que serán compartidos con otras entidades; e) la determinación de la participación en las ganancias o en el pago de incentivos a los empleados que la entidad deba realizar como resultado de hechos anteriores a esa fecha; y f) el descubrimiento de fraudes o errores que demuestren que los estados financieros eran incorrectos" (Subrayado fuera de texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, modificado mediante la Resolución 090 de 2020, establece:

“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" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

1. Sobre la corrección de errores relacionados con derechos fiduciarios:

La Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores define los errores como omisiones o inexactitudes resultado de un fallo al utilizar información fiable que estaba disponible cuando los estados financieros para los periodos afectados fueron formulados y que podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

Por su parte, la Norma de hechos ocurridos después del periodo contable señala que el descubrimiento de errores que demuestren que los estados financieros eran incorrectos, entre el final del periodo contable y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros, es un hecho que requiere ajuste a los estados financieros del periodo.

Adicionalmente, el Procedimiento para el registro de los recursos entregados en administración indica que la actualización de los derechos fiduciarios debe realizarse con base en información suministrada por la fiduciaria, lo cual no se limita exclusivamente a los estados financieros del patrimonio autónomo.

Así las cosas, si la conciliación realizada el 31 de marzo de 2021 ocurrió antes de la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros de 2020, entonces el Fondo debió ajustar sus estados financieros del año 2020 de conformidad con la cuantía y naturaleza del error detectado en el proceso de conciliación y, por lo tanto, el valor de los derechos en fideicomiso presentado en los estados financieros emitidos por el Fondo para el año 2020 debía corresponder con el saldo reportado por el patrimonio autónomo ajustado por la corrección del error.

Por el contrario, si la conciliación realizada el 31 de marzo de 2021 ocurrió después de la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros de 2020, entonces el Fondo debió tratar el hecho como la corrección de errores de periodos anteriores y, en caso de que estos fueran materiales, realizar la reexpresión retroactiva de los saldos comparativos en sus estados financieros del año 2021.

En consecuencia, el Fondo no debía esperar a que el patrimonio autónomo corrigiera el error en sus estados financieros para poder realizar la corrección del error en los propios, toda vez que tuvo conocimiento del hecho y le fue reportado por parte de la fiduciaria por otros medios, según lo informa en su consulta.

2. Reconocimiento de obligaciones surgidas en desarrollo del contrato No. 325 celebrado entre el Consorcio Alianza-Colpatria y Fonvivienda:

El principio de Devengo, definido en el Marco Conceptual, establece que todos los hechos económicos deben reconocerse cuando ocurran, con independencia del momento en que ocurra el flujo de efectivo relacionado. Por lo tanto, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo.

Asimismo, el Marco Conceptual define los pasivos como aquellas obligaciones presentes de origen legal, resultado de eventos pasados, para cuya liquidación la entidad deba desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos futuros.

Además, el Procedimiento para el registro de los recursos entregados en administración señala que el pago de las obligaciones a cargo de la entidad que controla el patrimonio autónomo 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.

En este sentido, le corresponde al Fondo Nacional de Vivienda realizar el reconocimiento de los hechos económicos relacionados con la ejecución de las actividades desarrolladas por el patrimonio autónomo, toda vez que el Fondo es quien controla los recursos del patrimonio y asume las obligaciones derivadas de los contratos firmados con cargo a dichos recursos. Es decir, el Fondo debió reconocer los gastos y pasivos señalados en su consulta y, cuando ocurra el pago, realizar el registro citado en el párrafo anterior.

Por su parte, la fiduciaria debe llevar la contabilidad del patrimonio autónomo, en la que se reconocerán únicamente los efectos de las entradas y salidas, así como los efectos de la administración, de los recursos que reciba del Fondo. Así las cosas, el valor de los derechos fiduciarios siempre será igual o mayor a cero, toda vez que no le corresponde al patrimonio autónomo el reconocimiento de las obligaciones derivadas de los contratos que se firman con cargo a los recursos administrados por la fiducia.

Por lo tanto, si el Fondo y el patrimonio autónomo no han atendido a lo descrito en estas conclusiones, deberán realizar los ajustes que correspondan, aplicando lo dispuesto en la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

CONCEPTO No. 20221100070301 DEL 30-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores. Hechos ocurridos después del periodo contable.
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de los mayores valores recibidos por reintegro de incapacidades y licencias de maternidad y paternidad por cálculo de 31 días.

Doctor

RUBIANO BERMÚDEZ VILLADA

Coordinador Grupo Interno de Trabajo de Gestión Financiera y Contable

Unidad de Búsqueda de Personas dadas por Desaparecidas en el contexto y en razón del conflicto armado - UBDP

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° 20220010048702 del 21 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“Por medio de la presente, nos permitimos solicitar concepto referente a la imputación y traza contable que se debe reflejar en la contabilización de mayores valores pagados por las EPS y ARL al momento de hacer reintegros de vigencia anterior, por concepto de incapacidades, licencias de maternidad y paternidad, teniendo en cuenta los siguientes escenarios presentados en la Entidad:

1. MAYORES VALORES EN RANGO DE (\$1000): Mayores valores reintegrados en vigencias anteriores, no superiores a mil pesos (\$1000), los cuales una vez analizados y realizados los cálculos matemáticos en la presente vigencia corresponden a diferencias por redondeo.

Estas partidas se reconocen como mayores valores pagados y teniendo en cuenta el momento en el que sucedió el hecho económico, se debe contabilizar como una corrección error de vigencia anterior en una cuenta contable 3109-Resultado de Ejercicios Anteriores.

Al proceder con la imputación del ingreso por el rubro presupuestal 2-0-00-2-13-2-04- mayores valores pagados de una vigencia anterior, el efecto contable de acuerdo con los parámetros definidos en la T -Con 11 es el siguiente:

Código Rubro de Ingreso	descripción Código Rubro de Ingreso	Vigencia de Ingresos
2-0-00-2-13-2-04	MAYORES VALORES PAGADOS	Vigencia anterior
Vigencia de DRXC	Contabiliza	Código Contable Asiento Debe
Vigencia anterior	SI	240720001
descripción Código Contable Asiento Debe	Código Contable Asiento Haber	descripción Código Contable Asiento Haber
Recaudos por clasificar	480890008	Mayores valores pagados
Código Contable Asiento2 Debe	descripción Código Contable Asiento2 Debe	

Como se evidencia, la afectación contable se refleja en un crédito a una cuenta del ingreso 480990 mayores valores pagados debiendo ser una 3109 -Resultado de Ejercicios Anteriores por corresponder a vigencia anterior.

Por lo mencionado solicitamos nos indique el procedimiento a seguir para que la afectación se direcciona de manera automática a una cuenta 3109 -Resultado de ejercicios anteriores.

2. MAYORES VALORES REINTEGRADOS POR DIA 31 EN INCAPACIDADES Y LICENCIAS DE MATERNIDAD:
En reintegros realizados por las EPS correspondientes a incapacidades, licencias de maternidad y paternidad, hemos identificado que algunas EPS, no todas, liquidan y pagan de más el día 31, en solicitudes de aclaración realizadas por la UBPD a las EPS, ellas ratifican su liquidación.

La UBPD realiza los cálculos matemáticos de liquidación de incapacidades, licencias de maternidad y paternidad sobre 30 días basada en la sentencia proferida por la Corte Suprema de Justicia en la cual se pronunció con respecto al concepto No. 1228 del 03 de marzo de 2006 del Ministerio de Protección Social, a saber: "(...) el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, el 4 de marzo de 1999 en el expediente No, 12,503, reiteró los fallos del 12 de septiembre de 1996 expediente No. 9171 y del 20 de noviembre de 1998 expediente No. 13310: " ... el año que ha tenerse en cuenta para efectos de jubilación es el de 360 días, por cuanto éstos representan los remunerados al personal vinculado estatutariamente y, además, porque el mes laboral solo se estima en 30 días para efectos fiscales, "..."

Por lo mencionado, se solicita nos indiquen cuál debe ser la contabilización para:

- Mayores valores reintegrados en vigencias anteriores (documento de recaudo por clasificar con saldo) por liquidación de día 31 cuando la EPS ratifica su liquidación en la vigencia actual.
- Mayores valores reintegrados en vigencias anteriores (documento de recaudo por clasificar con saldo) por liquidación de día 31 cuando la EPS ratificó su liquidación en la vigencia anterior.
- Mayores valores reintegrados por liquidación de día 31 de vigencia actual cuando la EPS ratifica su liquidación en la vigencia actual".

CONSIDERACIONES

El Ministerio de Protección Social a través de concepto número 1228 del 3 de marzo de 2006 consideró que para efectos laborales los meses deben tener una duración de 30 días, así:

“... Respecto a la pregunta de cuántos son los días que se deben tomar para hacer liquidación del salario a los trabajadores cuando los meses tienen 28, 30 y 31 días respectivamente, le informo que el artículo 67 del Código Civil establece que ‘Todos los plazos de días, meses o años de que se hagan mención legal, se entenderán que terminan a la media noche del último día del plazo. Por año y por mes se entienden los del calendario común, por día el espacio de veinticuatro horas, pero en la ejecución de las penas se estará a lo que disponga la ley penal. El primero y último día de un plazo de meses o años deberán tener un mismo número en los respectivos meses. El plazo de un mes podrá ser, por consiguiente, de 28, 29, 30 o 31 días, y el plazo de un año de 365 o 366 días, según los casos’

El artículo en cita no consagra obligatoriamente que el mes deba tomarse de 31 o 30 días, pero al respecto el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, el 4 de marzo de 1999 en el expediente No. 12,503, reiteró los fallos del 12 de septiembre de 1996 expediente No. 9171 y del 20 de noviembre de 1998 expediente No. 13310: “... el año que ha tenerse en cuenta para efectos de jubilación es el de 360 días, por cuanto éstos representan los remunerados al personal vinculado estatutariamente y, además, porque el mes laboral solo se estima en 30 días para efectos fiscales, vale decir que para tener derecho a la pensión de jubilación se requiere haber trabajado 360X20., lo que equivale a 7200 días...” concluyendo el Consejo de Estado que, “en el campo privado el artículo 134 del Código Sustantivo del Trabajo contempla de manera enfática que, el salario en dinero debe pagarse por períodos iguales y vencidos, en moneda legal, así si para el salario mensual se toma en cuenta el mes de 30 días, lo que multiplicado por doce (12) meses que componen a un año equivale a 360 días, es lógico, indiscutible y correcto, que la misma regla deba aplicarse para las cotizaciones.

De acuerdo con las normas citadas anteriormente, aunque el Código Sustantivo del Trabajo expresamente no regula que el mes sea considerado como de 30 días, en la mayoría de los artículos para liquidar las prestaciones sociales el mes es considerado de 30 días”.

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señala:

“6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.4. Ingresos

73. 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”.

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, disponen:

“CAPÍTULO 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.

(...)

5. HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE

1. Los hechos ocurridos después del periodo contable son todos aquellos eventos, favorables o desfavorables, que se producen entre el final del periodo contable y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros.

2. El final del periodo contable se refiere al último día del periodo con el cual están relacionados los estados financieros y corresponderá al 31 de diciembre. Por su parte, la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros corresponderá a la fecha en la que se apruebe que los diferentes usuarios tengan conocimiento de estos.

3. Pueden identificarse dos tipos de eventos: los que implican ajuste y los que no implican ajuste.

5.1. Hechos ocurridos después del periodo contable que implican ajuste

4. Los hechos ocurridos después del periodo contable que implican ajuste son aquellos que proporcionan evidencias de las condiciones existentes al final de dicho periodo. La entidad ajustará los valores en sus estados financieros para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después del periodo contable que impliquen ajuste.

5. Algunos de los eventos que proporcionan evidencia de las condiciones existentes al final del periodo contable y que implican el reconocimiento o el ajuste de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y costos son los siguientes: a) la resolución de un litigio judicial que confirme que la entidad tenía una obligación presente al final del periodo contable; b) la recepción de información que indique el deterioro del valor de un activo al final del periodo contable o la necesidad de ajuste de un deterioro del valor anteriormente reconocido; c) la determinación del valor de transacciones realizadas no reconocidas; d) la determinación del valor de los ingresos cobrados durante el periodo contable que serán compartidos con otras entidades; e) la determinación de la participación en las ganancias o en el pago de incentivos a los empleados que la entidad deba realizar como resultado de hechos anteriores a esa fecha; y f) el descubrimiento de fraudes o errores que demuestren que los estados financieros eran incorrectos” (Subrayado fuera del texto).

El Concepto CGN N° 20211100059621 del 18 de julio de 2021, concluyó:

“... Cuando se presenten mayores o menores valores liquidados y consignados por la EPS, respecto de la cuenta por cobrar reconocida por la UBPD, las diferencias se deberán reconocer en función de la causa que las origina:

1. Cuando la liquidación realizada por la UBPD 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 UBPD, el procedimiento contable será el siguiente:

La UBPD 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 UBPD, 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 UBPD deberá registrar la diferencia en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

La UBPD 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”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, para efectos laborales, es preciso señalar lo indicado por el Ministerio de Protección Social a través de concepto número 1228 del 3 de marzo de 2006, mediante el cual si bien se consideró que para efectos laborales los meses deben tener una duración de 30 días, no consagra obligatoriamente que el mes deba tomarse de 31 o 30 días.

En este sentido, y teniendo en cuenta el primer escenario de las conclusiones del Concepto CGN N° 20211100059621 del 18 de julio de 2021, los mayores valores pagados por las Entidades Promotoras de Salud (EPS) o las Administradoras de Riesgos Laborales (ARL), correspondientes a incapacidades y licencias de maternidad o paternidad calculados a partir de 31 días, se reconocerán como un ingreso en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808- INGRESOS DIVERSOS, toda vez que no existe obligación de su devolución.

Ahora bien, atendiendo a lo señalado por el numeral 4.3. Corrección de errores de la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, son errores las omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros, 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.

Por otra parte, la Norma de hechos ocurridos después del periodo contable establece que estos corresponden a eventos, favorables o desfavorables, que se producen entre el final del periodo contable y la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros, que pueden implicar o no ajuste atendiendo a si se evidencian condiciones existentes al final del periodo o si surgieron con posterioridad del mismo.

Por lo anterior, si la información sobre los mayores valores estaba disponible con anterioridad a la finalización y formulación de los estados financieros del periodo contable, estos se ajustarán afectando la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

En caso de que la información sobre los mayores valores solo se encuentra disponible con posterioridad a la finalización del periodo contable, estos se ajustarán reconociendo en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Si por el contrario, la información sobre los mayores valores se encontrara disponible con anterioridad a la finalización del periodo contable, pero fue omitida para la formulación de los estados

financieros, se ajustarán en la subcuenta respectiva a la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Adicionalmente, de conformidad con lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, la UBPD 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.

Teniendo en cuenta lo anterior, en relación con los mayores valores reintegrados no superiores a mil pesos y que una vez analizados conciernen a diferencias por redondeo, es preciso señalar que los mismos se reconocerán en el resultado del periodo en la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Ahora bien, para el caso de que los mayores valores reintegrados no superiores a mil pesos por diferencias por redondeo que corresponden a vigencias anteriores, únicamente afectarán la subcuenta respectiva a la cuenta 3109-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES si la información se encontraba disponible con anterioridad a la formulación de los estados financieros, lo cual conlleva a realizar el asiento contable de forma manual.

CONCEPTO No. 20221100074901 DEL 23-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores
	SUBTEMA	Ratificación concepto N° 20221100029261 del 10 de mayo de 2022 sobre el reconocimiento contable de cuentas por cobrar que representan costas procesales y la baja en cuentas de cuentas por cobrar que representan costas procesales cuyo cobro no es viable realizar por la relación costo-beneficio o por haber fallecido el deudor.

Doctora
 OLGA ELIZABETH SUÁREZ DURÁN
 Contador
 Administradora Colombiana de Pensiones
 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° 20220010053742 del 24 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) Teniendo en cuenta lo anterior Colpensiones no puede afectar el patrimonio (en la cuenta de resultados de ejercicios anteriores) como lo establece el numeral 4.3 corrección de errores, dadas las siguientes razones:

1. En sesión ordinaria llevada a cabo el 30 de marzo de 2022, la Junta Directiva de Colpensiones, aprobó la distribución de los excedentes financieros por valor de \$97.760.782.388 de la vigencia 2021 de la Administradora Colombiana de Pensiones al Fondo de Vejez, tal como lo establece el parágrafo 3° del artículo 4° del Decreto 4121 de 2011” los excedentes financieros anuales que genere Colpensiones en su operación se destinarán a los fondos para el pago de las pensiones de vejez, sin perjuicio de lo dispuesto en este decreto. Para constituir y mantener el capital que determine el Gobierno Nacional, la Administradora Colombiana de Pensiones -Colpensiones dispondrá como mínimo de un treinta por ciento (30%) de los excedentes financieros anuales que genere en su operación. Una vez se alcance el capital, la totalidad de los excedentes se destinarán conforme lo dispone este parágrafo”.
2. De igual forma de acuerdo con lo solicitado en la Circular conjunta 002-4 DPIP – DGPPN – 2022 del 10 de febrero de 2022, Colpensiones remitió con la información al CONPES la certificación de los

excedentes del ejercicio para la aprobación de la distribución de los excedentes financieros de la vigencia 2021 de la Administradora Colombiana de Pensiones al Fondo de Vejez.

3. Se programó el presupuesto para transferir los recursos de los excedentes de la Administradora de Pensiones al Fondo de Vejez aprobado por la Junta Directiva tal como lo dispone el mencionado Decreto.

De acuerdo con las razones anteriormente expuestas se confirma el registro contable de las costas a favor afectando el resultado del ejercicio de la vigencia 2022, toda vez que no existiría otra forma de trasladar el resultado generado por el registro de las costas y su deterioro al Fondo de Vejez”.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, señalan:

“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).

La Doctrina Contable Pública del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, mediante el Concepto N° 20221100029261 del 10 de mayo de 2022, concluye lo siguiente sobre el reconocimiento contable de cuentas por cobrar que representan costas procesales y la baja en cuentas de cuentas por cobrar que representan costas procesales cuyo cobro no es viable realizar por la relación costo-beneficio o por haber fallecido el deudor:

“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.

Tratándose de costas procesales se tiene que el numeral 2 del artículo 99 del CPACA establece que prestan mérito ejecutivo las sentencias y demás decisiones judiciales que impongan a favor del tesoro nacional o de las entidades públicas la obligación de pagar una suma líquida de dinero. Así pues, las costas procesales deben reconocerse como cuentas por cobrar dado que, en principio, la entidad tiene la facultad y el deber de cobrar dichas acreencias, por lo que generalmente se espera la entrada de flujo financiero hacia esta.

De conformidad con lo anterior, una vez queden en firme las providencias mediante las cuales se liquiden costas procesales a favor de Colpensiones esta debe reconocer las respectivas cuentas por cobrar y los ingresos por dichos conceptos, y en caso de que se presente evidencia objetiva del incumplimiento de los pagos a cargo de los deudores o del desmejoramiento de sus condiciones crediticias, dichas cuentas por cobrar que representan las costas procesales deben ser objeto de estimaciones de deterioro, conforme a lo establecido en la Norma de cuentas por cobrar.

Así las cosas, si Colpensiones no reconoció las cuentas por cobrar por concepto de costas judiciales cuando las providencias mediante las cuales se liquidaron adquirieron firmeza, deberá corregir tales errores de conformidad con 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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, se establece que los errores corresponden a omisiones e inexactitudes que se presentan en los estados financieros de la entidad para el periodo actual o para uno o más periodos anteriores, derivado de un fallo al momento de preparar y presentar los estados financieros, que pueden ocurrir, entre otras fuentes, por errores en cálculos aritméticos, aplicación errónea de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos económicos y los fraudes.

Además, para efectos de presentación, si el error es clasificado como material se deberá reexpresar de manera retroactiva la información comparativa afectada por el error; de lo contrario, si el error no

es material, no se requerirá su reexpresión retroactiva, sin perjuicio de realizar las revelaciones correspondientes en las notas contables a los estados financieros.

Por consiguiente, la Administradora Colombiana de Pensiones (Colpensiones) deberá realizar la corrección del error contable respecto al no reconocimiento contable de las cuentas por cobrar por concepto de costas judiciales cuando las providencias mediante las cuales se liquidaron adquirieron firmeza, de la siguiente manera:

- Los errores del periodo corriente se corregirán en las partidas afectadas por el equívoco antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.
- Los errores de periodos anteriores se corregirán en las partidas del activo, pasivo y patrimonio afectadas por el equívoco y cualquier diferencia resultante se reconocerá en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ver conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20211120113771 del 10-01-2022
2022110000391 del 13-01-2022
20221120009801 del 02-03-2022
20221100017381 del 22-03-2022
20221120019621 del 11-04-2022
20221100023701 del 25-04-2022
20221100029261 del 10-05-2022
20221100043671 del 13-06-2022
20221100046621 del 16-06-2022
20221120049931 del 06-07-2022
20221100050501 del 11-07-2022
20221000053451 del 05-08-2022
20221100053471 del 08-08-2022
20221100054331 del 10-08-2022
20221100054841 del 11-08-2022
20221100057191 del 02-09-2022
20221100057621 del 09-09-2022
20221100058231 del 16-09-2022
20221100059241 del 26-09-2022
20221100059251 del 26-09-2022
20221100062591 del 07-10-2022
20221100063441 del 20-10-2022
20221100064471 del 31-10-2022
20221100065931 del 08-11-2022
20221100067731 del 16-11-2022
20221100068001 del 17-11-2022
20221100069101 del 25-11-2022
20221100072171 del 05-12-2022

20221100072191 del 05-12-2022
20221100073211 del 07-12-2022
20221100073601 del 12-12-2022
20221100074011 del 14-12-2022
20221100074791 del 22-12-2022

1.2.41 HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO CONTABLE

Ver conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20221100050501 del 11-07-2022

20221100070301 del 30-11-2022

1.2.42 TRANSICIÓN POR CAMBIO AL MARCO NORMATIVO PARA ENTIDADES DE GOBIERNO

Ver conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No 20221100063441 del 20-10-2022

1.3 PROCEDIMIENTOS CONTABLES**1.3.1 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS PROCESOS JUDICIALES, ARBITRAJES, CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES Y EMBARGOS SOBRE CUENTAS BANCARIAS**

CONCEPTO No. 20221120023291 DEL 22-04-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Tratamiento contable de las demandas impetradas por la ANDJE en ejercicio de la acción de reparación directa contra particulares

Doctora
ANA MARÍA VEGA LÓPEZ
Secretaria General
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° 20220010011322 del 03 de marzo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado inició un proceso de reparación directa contra particulares con el fin de obtener la indemnización para el Estado por los daños al patrimonio cultural de la Nación ocasionados con la construcción del edificio Aquarela en la ciudad de Cartagena.

Si bien fue incluido en Ekogui por los radicadores de la Dirección de Gestión de la Información al observar a la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado como demandante, no comporta litigiosidad por hechos propios de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, y por ello no se incluyó en los estados financieros, como corresponde en los que se incluyen los procesos que cursan en contra de la entidad o aquella litigiosidad iniciada en favor de la entidad.

Dado que es la primera vez que se reporta esta clase de procesos, resulta pertinente solicitar aclaración a la Contaduría General de la Nación con el fin de que se determine si esta clase de procesos en los que la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado actúa en su misionalidad, pero no por hechos propios de la entidad, deben ser registrados en los estados financieros y si hubiere lugar a ello cómo debería ser el procedimiento y registro contable.

Pensamos que debiéramos definir un procedimiento a partir del concepto de la Contaduría General de la Nación para futuros procesos de estas mismas características”.

El 08 de abril del año en curso, se llevó a cabo una mesa de trabajo con el objeto de ampliar el contexto de la consulta, en la cual la ANDJE aclaró que por el momento sólo ella actúa en calidad de demandante en el proceso judicial objeto de análisis, pero se espera que posteriormente vinculen como parte demandante al Ministerio de Cultura, a la Unidad de Gestión del Riesgo y al Distrito de Cartagena, que además serían las entidades indemnizadas por medio de la sentencia, por lo que la ANDJE no espera recibir recursos por la indemnización, aunque está en evaluación lo relativo a las costas procesales.

Posteriormente se señala que dicha vinculación está sujeta a decisión judicial, así que no es seguro que dichas entidades se vinculen como demandantes, por lo que no hay certeza sobre los términos en que será proferida la sentencia, es decir, si por medio de esta se establecerá la condena a favor de las tres entidades referidas o de la ANDJE. No obstante, la entidad aclaró que ella no espera recibir los recursos, y que en caso de hacerlo, debe entregarlos a las otras entidades.

CONSIDERACIONES

El numeral 3 del artículo 6 del Decreto Ley 4085 de 2011, por el cual se establecen los objetivos y la estructura de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, dispone:

“ARTÍCULO 6o. FUNCIONES. La Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado cumplirá las siguientes funciones:

(...)

3. En relación con el ejercicio de la representación: <Numeral modificado por el artículo 1 del Decreto 915 de 2017. El nuevo texto es el siguiente:>

(i) Asumir, en calidad de demandante, interviniente, apoderado o agente y en cualquier otra condición que prevea la ley, la defensa jurídica de las entidades y organismos de la Administración Pública, y actuar como interviniente en aquellos procesos judiciales de cualquier tipo en los cuales estén involucrados los intereses de la Nación, de acuerdo con la relevancia y los siguientes criterios: la cuantía de las pretensiones, el interés o impacto patrimonial o fiscal de la demanda; el número de procesos similares; la reiteración de los fundamentos tácticos que dan origen al conflicto o de los aspectos jurídicos involucrados en el mismo; la materia u objetos propios del proceso y la trascendencia jurídica del proceso por la creación o modificación de un precedente de jurisprudencia”. (Subrayado fuera de texto)

El numeral 1 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 según la Resolución 238 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

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.

(...)

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

De conformidad con lo señalado en el numeral 3 del artículo 6 del Decreto Ley 4085 de 2011, la ANDJE tiene como función asumir, en calidad de demandante, interviniente, apoderado o agente y en cualquier otra condición que prevea la ley, la defensa jurídica de las entidades y organismos de la Administración Pública.

En este sentido, con el fin de atender su consulta que versa respecto a las demandas impetradas por la ANDJE como demandante en ejercicio de la acción de reparación directa contra particulares, a continuación se establecen los siguientes posibles tratamientos contables:

a. Demanda impetrada por la ANDJE en ejercicio de la acción de reparación directa contra particulares, con vinculación posterior de otras entidades como parte demandante.

Con la notificación de la admisión de la demanda interpuesta por la ANDJE en contra de un tercero, esta revelará en las notas a sus estados financieros un activo contingente, y de ser posible una medición de los efectos financieros del activo contingente, lo registrará en cuentas de orden, para lo cual debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS y acreditará la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

En la medida en que las otras entidades públicas se vayan vinculando al proceso como demandantes, corresponderá a cada entidad revelar y registrar en cuentas de orden el activo contingente en la parte que estime le corresponda, lo cual implica que si la ANDJE considera que le corresponde un valor inferior al previamente registrado deberá realizar el ajuste, y si considera que no le corresponde valor alguno deberá realizar la reversión del activo contingente.

Posteriormente, en caso de que la sentencia definitiva sea proferida a favor de la parte demandante, cada entidad, en la parte que le corresponda, debitará la subcuenta respectiva de la cuenta 1338-SENTENCIAS, LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES A FAVOR DE LA ENTIDAD y 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, 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.

b. Demanda impetrada únicamente por la ANDJE en ejercicio de la acción de reparación directa contra particulares, sin vinculación posterior de otras entidades como parte demandante.

Con la notificación de la admisión de la demanda interpuesta por la ANDJE en contra de un tercero, esta revelará en las notas a sus estados financieros un activo contingente, y de ser posible una medición de los efectos financieros del activo contingente, lo registrará en cuentas de orden, para lo cual debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS y acreditará la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

Posteriormente, en caso de que la sentencia definitiva sea proferida a favor de la ANDJE como demandante, y las condenas se establezcan a favor de esta, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1338-SENTENCIAS, LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES A FAVOR DE LA ENTIDAD y 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, cancelará 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.

Si posterior al recaudo corresponde a la ANDJE entregar total o parcialmente los recursos recibidos a otras entidades públicas, reconocerá este hecho económico de acuerdo a la naturaleza de la transacción realizada, así las cosas, si por ejemplo, emite un acto administrativo que ordene una transferencia deberá reconocer este hecho económico.

c. Demanda impetrada de forma conjunta por la ANDJE y otras entidades públicas en ejercicio de la acción de reparación directa contra particulares.

Con la notificación de la admisión de la demanda interpuesta por las entidades en contra de un tercero, estas revelarán en las notas a sus estados financieros un activo contingente, y de ser posible una medición de los efectos financieros del activo contingente, lo registrarán en cuentas de orden, en la parte que estimen le corresponda a cada una, para lo cual debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS y acreditará la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

Posteriormente, en caso de que la sentencia definitiva sea proferida a favor de la parte demandante, cada entidad, en la parte que le corresponda, debitará la subcuenta respectiva de la cuenta 1338-SENTENCIAS, LAUDOS ARBITRALES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES A FAVOR DE LA ENTIDAD y 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, 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.

CONCEPTO No. 20221100053481 DEL 08-08-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de las provisiones derivadas de los procesos judiciales interpuestos en contra del Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones

Doctor
 JOSÉ MANUEL GONZÁLEZ BASTIDAS
 Funcionario SFGITC
 Ministerio de Tecnologías de la 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° 20220010033912 del 22 de julio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita concepto sobre el reconocimiento contable de las provisiones derivadas de los procesos judiciales que debe efectuar el Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (FUTIC).

CONSIDERACIONES

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 064 de 2022, 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.

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.

(...)

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.

(...)

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”.

CONCLUSIONES

El Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones es una entidad sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, por lo cual, deberá aplicar 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, para efecto de realizar el reconocimiento contable de los procesos judiciales interpuestos en su contra.

En este sentido, el numeral 2 de dicho procedimiento establece que con la notificación de la admisión de la demanda interpuesta por un tercero en contra de la entidad se deberá evaluar la probabilidad

de pérdida del litigio, con el fin de identificar si existe una obligación remota, posible o probable. Para lo cual, la entidad utilizará una metodología que se ajuste a los criterios de reconocimiento y revelación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Es preciso señalar que la CGN no define ni establece dicha metodología, sino que ello corresponde a la respectiva entidad, la cual, si considera 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 utilizarla.

De conformidad con lo anterior, si el Fondo Único de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones, de acuerdo con la metodología utilizada para tal fin, establece que la obligación derivada del proceso judicial interpuesto en su contra es probable, lo cual sucede cuando la probabilidad de pérdida del litigio es más alta que la probabilidad de no pérdida, deberá aplicar lo señalado en el numeral 2.4. del procedimiento contable en mención, para efecto de realizar el reconocimiento contable de la provisión.

CONCEPTO No. 20221100065581 DEL 04-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias.
	SUBTEMA	Ratificación del concepto 20221100058241 de 16-09-2022 sobre el reconocimiento contable de la obligación de reembolso a cargo del ICBF por procesos judiciales interpuestos en contra de la UGPP.

Doctora
 PATRICIA CASTELLANOS RAMÍREZ
 Coordinadora 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° 20220010044082 del 26 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En atención al concepto emitido en comunicación CGN: 20221100058241 de 16-09-2022, mediante la cual dan respuesta a la solicitud presentada por el ICBF, nos permitimos aclarar los aspectos que originan el hecho económico objeto de consulta:

(...)

Facultada en las anteriores normas, la UGPP expide los actos administrativos en donde se determina el valor que las empresas obligadas a realizar los aportes por contribuciones parafiscales, que no lo hubieren efectuado, deben cancelar a cada una de las entidades, entre estas al ICBF. Las empresas aportantes pueden demandar los actos administrativos emitidos por la UGPP y reclamar la Nulidad y Restablecimiento del Derecho ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa solicitando se declare la nulidad de las actuaciones y se ordene la devolución de los pagos que el aportante haya efectuado, para lo cual aplica lo dispuesto en el artículo 311 de la Ley 1819 de 2016.

Es así como, una vez instaurados los procesos, con la admisión de la demanda en contra de los actos administrativos emitidos por la UGPP, esta comunica al ICBF a quien le corresponde realizar la devolución de los aportes recibidos, ya que la UGPP no recibe recurso alguno. Por lo tanto, es en este sentido que muy comedidamente solicitamos revisar el concepto solicitado, dado que la relación por la devolución de los recursos es entre el ICBF y la empresa que ha consignado el aporte parafiscal, generalmente de carácter privado, por lo que no hay lugar a información de operaciones recíprocas.

De otra parte, en razón a que todas las operaciones de las entidades que hacen parte del Presupuesto General de la Nación deben registrarse a través del SIIF Nación, de acuerdo con el Instructivo 19 de 2012 de la CGN, relacionado con la organización contable en el SIFF Nación, que incluye la estructura del catálogo contable, el reconocimiento y revelación de los hechos, operaciones y transacciones registradas en el sistema, los libros principales, auxiliares y reportes Hacienda y Crédito Público, señala respecto al tipo de registro ‘acreedor’: ‘Esta transacción tiene su origen en los valores en exceso de consignaciones, consignaciones erradas en cuentas bancarias y mayores valores liquidados en las declaraciones tributarias o actos administrativos, así como en las devoluciones y descuentos en los diferentes conceptos de ingresos, que determinan el acreedor.’

Según lo anterior, esta parametrizado en el SIIF-Nación que el rubro concepto de ingreso 3-3-01-1-02-1-02-01 ICBF, es el utilizado para realizar el recaudo de los aportes al ICBF, así mismo, cuando es necesario efectuar devoluciones se deben realizar por el mismo rubro que originó el ingreso, para lo cual el SIIF tiene definido el tipo de registro “acreedor”

(...)

El tipo de registro “acreedor” genera el registro contable con un débito en la subcuenta 589303-Aportes y Cotizaciones y un crédito en la subcuenta 249040-Saldo a favor de beneficiarios, la cual se cancela con el giro de los recursos al beneficiario. Como se observa, el pasivo no se deriva de la creación de una provisión por litigios y demandas, sino en el proceso de devolución de ingresos.

Por lo anotado, nos permitimos reiterar nuestra solicitud, en el sentido de indicarnos si es viable con la notificación de la demanda mientras se produce el fallo, reconocer el valor a devolver en cuentas de orden, considerando que el ICBF no es la entidad directamente demandada, pero que estaría ante una obligación posible dada la incertidumbre de ocurrencia para realizar la devolución”.

CONSIDERACIONES

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 064 de 2022, establece:

"A continuación, se desarrolla el procedimiento contable que aplicarán las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos relacionados con 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.

(...)

El derecho de reembolso es el derecho legal que tiene la entidad demandada o convocada a exigir que una entidad que no sea parte del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos le reembolse a la entidad demandada o convocada o le pague directamente al demandante o

convocante una parte o la totalidad del desembolso necesario para cancelar la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial.
(...)

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.

(...)

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.

(...)

3. DERECHOS DE REEMBOLSO RELACIONADOS CON DEMANDAS, ARBITRAJES Y CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES INTERPUESTAS O RADICADAS POR TERCEROS EN CONTRA DE LA ENTIDAD

En caso de que la entidad demandada o convocada tenga un derecho de reembolso, aplicará lo dispuesto en este numeral y, de manera simultánea, lo establecido en el numeral 2 de este Procedimiento.

(...)

3.1. Derechos de reembolso relacionados con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, posibles

La entidad demandada o convocada revelará, como un activo contingente, los derechos de reembolso relacionados con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, posibles. Adicionalmente, en la medida en que se pueda hacer una medición de los efectos financieros del activo contingente, la entidad debitará la subcuenta 819004-Derechos de reembolso relacionados con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 8190-OTROS ACTIVOS CONTINGENTES y acreditará la subcuenta 890590-Otros activos contingentes por contra de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

Por su parte, la entidad que deba efectuar el reembolso revelará, como un pasivo contingente, las obligaciones de reembolso relacionadas con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, posibles. Adicionalmente, en la medida en que se pueda hacer una medición de los efectos financieros del pasivo contingente, la entidad debitará la subcuenta 990590-Otros pasivos contingentes por contra de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 919004-Obligaciones de reembolso relacionadas con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 9190-OTROS PASIVOS CONTINGENTES.

(...)

3.2. Derechos de reembolso relacionados con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, probables

La entidad demandada o convocada registrará los derechos de reembolso relacionados con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, probables debitando la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS y acreditando la subcuenta 480854-Derechos de reembolso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS. Por su parte, la entidad que deba efectuar el reembolso registrará la provisión relacionada con la obligación debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 537316-Obligaciones de reembolso relacionadas con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS y acreditando la subcuenta 279029-Obligaciones de reembolso relacionadas con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS

(...)

3.4. Pago del reembolso

Con el pago del reembolso, la entidad que deba efectuarlo debitará la subcuenta 249068-Obligaciones de reembolso relacionadas con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta del activo que identifique el recurso usado para el pago.

Si los recursos son recibidos por la entidad demandada o convocada para que esta realice el pago del valor determinado en la sentencia condenatoria ejecutoriada, el laudo arbitral definitivo condenatorio o el acta de conciliación extrajudicial, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138454-Derechos de reembolso relacionados con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. Para el registro del pago de la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial, la entidad aplicará lo establecido en el numeral 2.7. de este Procedimiento.

Ahora bien, si los recursos son recibidos directamente por el demandante o convocante, la entidad demandada o convocada debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditará la subcuenta 138454-Derechos de reembolso relacionados con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR” (Subrayado fuera de texto).

La Doctrina Contable Pública del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, mediante el Concepto N° 20221100058241 del 16 septiembre de 2022, concluye lo siguiente sobre el reconocimiento contable de la obligación de reembolso a cargo del ICBF por procesos judiciales interpuestos en contra de la UGPP:

“De acuerdo con lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, el derecho de reembolso es el derecho legal que tiene la entidad demandada a exigir que una entidad que no sea parte del litigio, le reembolse a la entidad demandada o le pague directamente al demandante una parte o la totalidad del desembolso necesario para cancelar la sentencia condenatoria ejecutoriada.

En este sentido, se tiene que la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales (UGPP) tiene un derecho de reembolso con el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), y a su vez, el ICBF tiene una obligación de reembolso con la UGPP, por cuanto el artículo 311 del Estatuto Tributario establece que en los eventos en los que se declare total o parcialmente la nulidad de los actos administrativos expedidos por la UGPP y se ordene la devolución de aportes y/o sanciones, corresponde a esta ordenar la devolución de los mismos al ICBF, entre otras entidades.

En virtud de lo anterior, corresponde a ambas entidades aplicar el numeral 3 del Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, para efecto de realizar el reconocimiento contable de este hecho económico. Lo anterior, teniendo en cuenta que debe haber un adecuado flujo de información entre la UGPP y el ICBF por cuanto se requiere que haya un adecuado reporte de las operaciones recíprocas.

Consecuentemente, de acuerdo a lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, con la notificación de la admisión de la demanda interpuesta en contra de la UGPP esta debe evaluar la probabilidad de pérdida del litigio con el fin de establecer si existe una obligación remota, posible o probable.

La obligación será remota, cuando la probabilidad de pérdida del litigio sea prácticamente nula, en este caso, este hecho no será objeto de reconocimiento ni de revelación en los estados financieros de la entidad. La obligación será posible, si la probabilidad de pérdida del litigio es menor que la probabilidad de no pérdida, caso en el cual la entidad revelará la obligación como un pasivo contingente, y finalmente, la obligación será probable, cuando la probabilidad de pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos sea más alta que la probabilidad de no pérdida, caso en el cual la entidad registrará la provisión.

Cuando se establezca que es posible o probable la pérdida del litigio o del mecanismo alternativo de solución de conflictos, el ICBF deberá atender al siguiente tratamiento contable para reconocer el derecho de reembolso a favor de la UGPP:

I. Obligación posible, revelará un pasivo contingente para lo cual debitará la subcuenta 990590-Otros pasivos contingentes por contra de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 919004-Obligaciones de reembolso relacionadas con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 9190-OTROS PASIVOS CONTINGENTES.

II. Obligación probable, reconocerá la provisión para lo cual debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 537316-Obligaciones de reembolso relacionadas con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS y acreditará la subcuenta 279029-Obligaciones de reembolso relacionadas con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS” (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, establece el procedimiento contable que deben aplicar las entidades de gobierno para el registro de los hechos económicos concernientes al derecho de reembolso relacionado con las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales.

Adicionalmente, el mencionado procedimiento define el derecho de reembolso como el derecho legal que tiene la entidad demandada o convocada a exigir que una entidad, que no sea parte del litigio o

del mecanismo alternativo de solución de conflictos, le reembolse, a la entidad demandada o convocada o le pague directamente al demandante o convocante, una parte o la totalidad del desembolso necesario para cancelar la sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial.

Consecuentemente, la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales (UGPP) y el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), como entidades de gobierno, deben aplicar lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias.

Ahora bien, en concordancia con el artículo 311 de la ley 1819, la UGPP, ante la nulidad parcial o total de sus actos administrativos que conlleven a la devolución de aportes recibidos por parte de los contribuyentes, ordenará la devolución de los mismos a todas las entidades del Sistema de la Protección Social que hubiesen recibido dichos recursos; por consiguiente, se configura el derecho de reembolso ya que la UGPP podrá exigir al ICBF el reembolso de los recursos a la UGPP o que pague directamente al demandante una parte o la totalidad del desembolso necesario para cancelar la sentencia condenatoria ejecutoriada, aun cuando el ICBF no sea parte explícita del litigio.

Así las cosas, es preciso señalar que el derecho de reembolso no solo comprende el escenario en el que una entidad deba entregarle los recursos a la demandada para que sea esta la que realice el pago al demandante, sino que también comprende el escenario en el que sea la entidad que ostenta la obligación de reembolso, y no la demandada, quien deba pagarle directamente al demandante.

De este modo, el ICBF y la UGPP deberán establecer un adecuado flujo de información para el respectivo reconocimiento contable del derecho y la obligación de reembolso, y para el oportuno reporte de las operaciones recíprocas, lo cual dependerá de si la probabilidad de pérdida del proceso judicial en contra de la UGPP es remota, posible o probable.

Así mismo, se precisa que el derecho y la obligación de reembolso deben reconocerse, respectivamente, por la entidad que ostenta el derecho (UGPP) y por la entidad que ostenta la obligación (ICBF); por lo cual, la UGPP reconocerá de forma simultánea el numeral 2 y 3 del procedimiento contable en mención, es decir, reconocerá el hecho económico de la demanda impetrada en su contra (numeral 2) y así mismo, reconocerá el derecho de reembolso que ostenta (numeral 3). Por su parte, el ICBF, deberá reconocer la obligación de reembolso (numeral 3).

Por consiguiente, ambas entidades deberán atender al siguiente tratamiento contable respecto al derecho de reembolso, recalcando nuevamente que solo la UGPP, como entidad demandada, debe aplicar de forma simultánea el numeral 2 y 3 del procedimiento mencionado.

I. Frente a una obligación posible

La UGPP revelará un activo contingente mediante un débito en la subcuenta 819004-Derechos de reembolso relacionados con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 8190-OTROS ACTIVOS CONTINGENTES y un crédito en la subcuenta 890590-Otros activos contingentes por contra de la cuenta 8905-ACTIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

Por su parte, el ICBF, como entidad que debe efectuar el reembolso o la devolución de los aportes recibidos, revelará un pasivo contingente mediante un débito en la subcuenta 990590-Otros pasivos contingentes por contra de la cuenta 9905-PASIVOS CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta 919004-Obligaciones de reembolso relacionadas con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 9190-OTROS PASIVOS CONTINGENTES.

Con posterioridad a la revelación del activo contingente y del pasivo contingente, se revisará la probabilidad de ocurrencia del hecho cuando se 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 se refleje dicha información apropiadamente en los estados financieros de las entidades.

II. Frente a una obligación probable

La UGPP registrará los derechos de reembolso relacionados con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales, mediante un débito en la subcuenta 199002-Derechos de reembolso relacionados con provisiones de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS y un crédito en la subcuenta 480854-Derechos de reembolso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Por su parte, el ICBF reconocerá la provisión mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 537316-Obligaciones de reembolso relacionadas con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 5373-PROVISIONES DIVERSAS y un crédito en la subcuenta 279029-Obligaciones de reembolso relacionadas con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS

Con posterioridad al reconocimiento del respectivo derecho y obligación de reembolso, se revisará su medición cuando se 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 las entidades mediante el procedimiento establecido en los numerales 3.2 y 3.3 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.

III. Respecto al pago

Cuando exista una sentencia condenatoria ejecutoriada, laudo arbitral definitivo condenatorio o acta de conciliación extrajudicial donde se deba hacer la devolución de los aportes recibidos por el ICBF a la contraparte, la entidad que deba efectuarla, con posterioridad a la aplicación del numeral 3.3 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, registrará la devolución mediante un débito en la subcuenta 249068-Obligaciones de reembolso relacionadas con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-

DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta del activo que identifique el recurso usado para el pago.

Si los recursos son recibidos por la UGPP para que esta se realice el pago, la UGPP reconocerá el hecho económico mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 138454-Derechos de reembolso relacionados con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, además de aplicar lo establecido en el numeral 2.7 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. Asimismo, en esta situación, tanto la UGPP como el ICBF, deberán tratar la transacción como una operación recíproca entre las entidades.

Ahora bien, si los recursos para el pago son recibidos directamente por el demandante, con posterioridad a la aplicación del numeral 3.3 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, el ICBF registrará este hecho económico mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y un crédito en la subcuenta 138454-Derechos de reembolso relacionados con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Por último, respecto a la no parametrización en el SIF para el reconocimiento de provisiones sobre este tipo de hechos económicos, se copia a la dependencia encargada del proceso con el fin de dar trámite al ajuste en el Sistema.

Por lo anteriormente expuesto, se ratifica el concepto N° 20221100058241 emitido el 16 septiembre de 2022, en el entendido de que la Unidad de Gestión Pensional y Parafiscales (UGPP) tiene un derecho de reembolso con el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y, a su vez, el ICBF tiene una obligación de reembolso con la UGPP, por lo que corresponde a ambas entidades aplicar el numeral 3 del Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias, para efecto de realizar el reconocimiento contable de este hecho económico, de conformidad con lo establecido en el artículo 311, devolución de aportes y sanciones, de la Ley 1819 de 2016.

Adicionalmente, deberá haber un oportuno y adecuado flujo de información entre la UGPP y el ICBF para el reconocimiento de las operaciones recíprocas.

CONCEPTO No. 20221120072951 DEL 07-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los procesos judiciales, arbitrajes, conciliaciones extrajudiciales y embargos sobre cuentas bancarias.
	SUBTEMA	Modificación del tercero del concepto 20221100065581 de 04-11-2022, sobre el reconocimiento contable de la obligación de reembolso a cargo del ICBF por procesos judiciales interpuestos en contra de la UGPP.

Doctora
 CLAUDIA PATRICIA CASTELLANOS RAMÍREZ
 Coordinadora grupo de contabilidad
 Instituto Colombiano de Bienestar Familiar
 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° 20220010050892 del 02 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación solicita la realización de una mesa de trabajo con la finalidad de revisar las conclusiones del concepto con radicado CGN No. 20221100058241 del 16 de septiembre de 2022, el cual fue ratificado mediante concepto CGN No. 20221100065581 del 04 de noviembre de 2022.

En la mesa de trabajo realizada el 29 de noviembre de 2022 el ICBF indica que el tratamiento señalado en el numeral III. Respecto al pago, de las conclusiones del concepto con radicado CGN No. 20221100065581, no se encuentra acorde con los hechos económicos allí señalados, por cuanto la entidad demandada o convocada es la UGPP y no el ICBF.

CONSIDERACIONES

La Doctrina Contable Pública del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, mediante el Concepto N° 20221100065581 del 04 noviembre de 2022, concluye lo siguiente sobre el reconocimiento contable de la obligación de reembolso a cargo del ICBF por procesos judiciales interpuestos en contra de la UGPP:

“Ahora bien, si los recursos para el pago son recibidos directamente por el demandante, posterior a la aplicación del numeral 3.3 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, el ICBF reconocerá este hecho económico mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y un crédito en la subcuenta

138454-Derechos de reembolso relacionados con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Se modifica la redacción de tal forma que el nuevo párrafo es el siguiente:

Ahora bien, si los recursos para el pago son recibidos directamente por el demandante, posterior a la aplicación del numeral 3.3 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, la UGPP reconocerá este hecho económico mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y un crédito en la subcuenta 138454-Derechos de reembolso relacionados con demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

El anterior tratamiento contable modifica lo señalado en la respuesta dada en el numeral III. Respecto al pago de las conclusiones del concepto con radicado CGN N° 20221100065581 del 04 de noviembre de 2022, dirigido a su despacho.

Ver conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20221100029261 del 10-05-2022

20221100058241 del 16-09-2022

20221100069101 del 25-11-2022

20221100072631 del 06-12-2022

1.3.2 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON EL FONDO DE ESTABILIZACIÓN DE PRECIOS DE LOS COMBUSTIBLES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.3.3 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS SISTEMAS INTEGRADOS DE TRANSPORTE MASIVO DE PASAJEROS GESTIONADOS A TRAVÉS DE ENTES GESTORES

CONCEPTO No. 20221100074541 DEL 19-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Reconocimiento de activos derivados de convenios de cofinanciación de Sistemas Integrados de Transporte Masivo de Pasajeros - SITMP

Señor

RAMIRO VILLEGAS MELENDREZ

Cartagena, Bolívar

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20221100051932 del 10 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“De acuerdo con el documento CONPES 3368 de agosto 1 de 2005 “Política Nacional de Transporte Urbano y Masivo –Seguimiento”, le corresponde al Ministerio de Transporte a través de la Unidad de Movilidad Urbana Sostenible – UMUS, ejercer la función de seguimiento a la Política Nacional de Transporte Urbano y Masivo , que incluye el seguimiento a la ejecución de las obligaciones contractuales de los convenios de cofinanciación por la Nación suscritos con la Entidades Territoriales para cofinanciar los proyectos de los Sistemas Integrados de Transporte Masivo del País y de las políticas contenidas en los documentos CONPES.

Por otra parte, el 31 de diciembre de 2003 fue suscrito el CONVENIO DE COFINANCIACION DEL SISTEMA INTEGRADO DEL SERVICIO PUBLICO URBANO DE TRANSPORTE MASIVO DE PASAJEROS DEL DISTRITO DE CARTAGENA DE INDIAS en el cual se definieron los montos que la Nación y el Distrito aportaran para la financiación del SITM de Cartagena, las vigencias fiscales en las cuales deben realizarse los aportes y las condiciones en las cuales deben realizarse los desembolsos.

Mediante el Manual Financiero emitido por la UMUS se dan directrices sobre el reconocimiento de los recursos recibidos por el “ente gestor” del proyecto de parte de la Administración Distrital y el Gobierno Nacional en cabeza del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, además de dar

instrucciones sobre procesos de entrega de la infraestructura como de detalla en el Numeral 2.4.8 de dicho manual en donde propone en cuanto a la entrega lo siguiente:

“La entidad receptora de las obras (Distrito, Municipio o Ente Territorial) responsable del reconocimiento del Bien de Uso Público, registrará en su contabilidad, debitando en la Cuenta 1710-Bienes de Uso Público en Servicio, subcuenta respectiva según corresponda el bien y acreditando la Subcuenta 312525 - Patrimonio Público Incorporado.

En cuanto a lo anterior y entendiendo que el Distrito de Cartagena se rige en materia contable por el Marco Normativo para entidades de gobierno y la doctrina contable emitida por la Contaduría General de la Nación y no por el manual financiero de la Unidad de Movilidad Urbana Sostenible – UMUS del Ministerio de Transportes, nos permitimos solicitar:

a. Concepto sobre la viabilidad de registrar contablemente la entrega final del proyecto SITM en adelante Transcribe S.A de la forma en que lo señala el manual Financiero de la UMUS. En caso afirmativo, confirmar si de esta manera cumplimos con los procedimientos de reconocimiento de elementos de Propiedad, Planta y Equipo establecidos en el Marco normativo para entidades del gobierno resolución 533 de 2015 y la resolución 226 de 2020.

b. Teniendo en cuenta que la fuente de financiación del proyecto SITM Transcribe son: aportes Distrito de Cartagena, aportes directos de la Nación y Otros Aportes Ente Gestor ¿corresponde la Distrito reconocer como activo, los elementos adquiridos con los recursos girados por la Nación, toda vez que el aporte se efectúa para apoyar el proceso desarrollado en el ente territorial.? ¿los aportes realizados por el Ente Gestor para la adquisición de bienes constituyen activos propios del gestor y no corresponde al Distrito reconocerlo en sus estados financieros?

c. El proceso de entrega de la infraestructura de Transcribe hacia el Distrito de Cartagena ha sido a través de actas suscritas por ambas entidades; de las cuales solo una está valorizada. Por lo cual solicitamos nos confirme ¿Cuál es el documento soporte idóneo para el reconocimiento de la infraestructura del Proyecto Transcribe? Además ¿Constituye documento soporte una certificación emitida por parte del ente gestor incluyendo el levantamiento del inventario debidamente valorizado, todos los subcomponentes utilizados en la ejecución del proyecto, determinados por cada fuente de financiación y todos los otros subcomponentes adicionales del proyecto (estudios de consultoría, diseños, asesorías, reasentamientos, servicio de la deuda)?”.

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros gestionados a través de entes gestores del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, establece:

“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.

(...)

1. FUENTES DE FINANCIACIÓN DEL SITMP

1.1. 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, (...). 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, (...). 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.

(...)

1.2. Aportes de la entidad territorial

Cuando la entidad territorial entregue recursos al ente gestor para que este los administre directamente o a través de un encargo fiduciario o de un patrimonio autónomo, esta debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, 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.

(...)

2. INVERSIÓN EN ACTIVOS DEL SITMP

Cuando la construcción, desarrollo, adquisición, rehabilitación o mejora de activos del SITMP se realice a través de acuerdos de concesión, la entidad territorial, como entidad concedente, aplicará lo establecido en la Norma de acuerdos de concesión desde la perspectiva de la entidad concedente y el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los acuerdos de concesión de infraestructura de transporte, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Lo anterior, con independencia de que el ente gestor sea quien suscriba el acuerdo de concesión.

Ahora bien, cuando la construcción, desarrollo, adquisición, rehabilitación o mejora de activos del SITMP se realice a través de contratación de obra pública o mediante adquisición directa de bienes, la entidad territorial aplicará el tratamiento contable que se indica a continuación.

(...)

2.2. Construcción o desarrollo de los activos del SITMP

Con el avance en la construcción de los bienes de uso público o de las propiedades, planta y equipo, o en el desarrollo de los activos intangibles, asociados al SITMP, la entidad territorial debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN o de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, o la subcuenta 197010-Activos intangibles en fase de desarrollo de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditará la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS o la subcuenta Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR.

Con el pago de las obligaciones, la entidad territorial debitará la subcuenta Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

(...)

Una vez finalizada la construcción de los bienes de uso público o de las propiedades, planta y equipo, o concluida la fase de desarrollo de los activos intangibles, asociados al SITMP, la entidad territorial reclasificará los activos debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO, de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN o de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, o la subcuenta 197010-Activos intangibles en fase de desarrollo de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES.

Posteriormente, si la entidad territorial entrega los activos en concesión para la operación del SITMP, los reclasificará desde las cuentas donde se encuentren registrados hacia las cuentas o subcuentas que tengan la denominación “en concesión”.

La medición posterior de los activos del SITMP se realizará de acuerdo con lo establecido en las normas de Bienes de uso público; Propiedades, planta y equipo; Activos Intangibles y Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

2.3. Adquisiciones, mejoras o rehabilitaciones de activos del SITMP

Con la adquisición, mejora o rehabilitación de bienes de uso público, de propiedades, planta y equipo o de activos intangibles, asociados al SITMP, la entidad territorial debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO, de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y 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, la entidad territorial debitará la subcuenta Bienes y servicios de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

(...)

Posteriormente, si la entidad territorial entrega los activos en concesión para la operación del SITMP, los reclasificará desde las cuentas donde se encuentren registrados hacia las cuentas o subcuentas que tengan la denominación “en concesión”.

La medición posterior de los activos del SITMP se realizará de acuerdo con lo establecido en las normas de Bienes de uso público; Propiedades, planta y equipo; Activos Intangibles y Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

(...)

9. FLUJOS DE INFORMACIÓN

Las entidades territoriales y los entes gestores implementarán los 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 financiación, construcción u operación del SITMP, los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de una entidad fiduciaria o de una entidad que tenga como función administrar los recursos.

Ahora bien, en caso de que, para la construcción, desarrollo, adquisición, rehabilitación o mejora de activos del SITMP, se realicen acuerdos de concesión, la entidad territorial adelantará, por medio del ente gestor, las solicitudes de información correspondientes ante el concesionario con el fin de que se garantice la obtención de información completa, oportuna y pertinente”. (Subrayado fuera del texto)

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según lo dispuesto en 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.

(...)

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó”. (Subrayado fuera del texto)

El Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado al 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.

(...)

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, en aplicación del Marco Normativo para Entidades de Gobierno y, especialmente, 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, la contabilidad del SITMP hará parte de la contabilidad de la entidad territorial, toda vez que es esta 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.

Preguntas a y b

Así las cosas, una vez se emita el acto administrativo que ordene el giro de los recursos de cofinanciación a la entidad territorial, por parte de la Nación, a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la entidad territorial registrará un débito en la subcuenta 133713-Cofinanciación de los sistemas integrados de transporte masivo de pasajeros de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y un crédito en 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, 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.

En consecuencia, el reconocimiento de los activos que hacen parte del SITMP y en los que se invierte ya sea en el proceso de construcción, desarrollo, adquisición, mejora o rehabilitación, lo realizará la entidad territorial, atendiendo a la forma pactada con el ente gestor.

Por lo tanto, cuando se realice contratación de obra pública o mediante adquisición directa de bienes la construcción o desarrollo de activos del SITMP, la entidad territorial reconocerá el avance en la construcción de los bienes de uso público o de las propiedades, planta y equipo, o en el desarrollo de los activos intangibles, mediante un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN o de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, o la subcuenta 197010-Activos intangibles en fase de desarrollo de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y un crédito en 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.

Una vez finalizada la construcción de los bienes de uso público o de las propiedades, planta y equipo, o concluida la fase de desarrollo de los activos intangibles, asociados al SITMP, la entidad territorial reclasificará los activos debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO, de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1705-BIENES DE USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN o de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, o la subcuenta 197010-Activos intangibles en fase de desarrollo de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES.

Ahora bien, si se realiza contratación de obra pública o mediante adquisición directa de bienes la adquisición, rehabilitación o mejora de activos del SITMP, la entidad territorial reconocerá un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO, de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y un crédito en 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.

En todo caso, la medición posterior de los activos del SITMP se efectuará de conformidad con lo establecido en las normas de Bienes de uso público; Propiedades, planta y equipo; Activos intangibles y Deterioro del valor de los activos no generadores de efectivo, de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos para Entidades de Gobierno.

Por lo anterior, no es correcto el uso del Manual Financiero emitido por la Unidad de Movilidad Urbana Sostenible – UMUS.

Pregunta c

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos, que permiten la verificación y comprobación exhaustiva y aleatoria de la información registrada, por lo que, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

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.

Aunado a lo anterior, es preciso señalar que las entidades territoriales y los entes gestores deben implementar procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos queden debida y oportunamente reconocidos en los estados financieros de la entidad territorial y, así mismo, haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas, con independencia de que en el proceso los soportes y documentos contables estén en poder y custodia de una entidad fiduciaria o de una entidad que tenga como función administrar los recursos.

Ver conceptos relacionados con esta clasificación
Concepto No. 20221100062181 del 06-10-2022.

1.3.4 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON EL PASIVO PENSIONAL Y CON LOS RECURSOS QUE LO FINANCIAN

CONCEPTO No. 20221100031291 DEL 16-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian
	SUBTEMA	Registro contable de la nómina de pensionados directos.

Doctora

JULIETTE JOHANA MURCIA CASTILLO

Secretaria de Hacienda

Municipio de Buenavista

Buenavista, 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° 20220010016512 del 4 de abril de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Solicito amablemente se me informe el procedimiento para el registro contable de la nómina de pensionados directos, para lo cual expongo lo siguiente:

El municipio de Buenavista Boyacá cuenta con dos pensionados a su cargo.

El FONPET giró los recursos al municipio para que el municipio pague estos pensionados, es decir en su momento el registro se hizo afectando la cuenta 19 de la reserva contra el banco. Pero cuando la entidad le paga al pensionado como sería el registro contable, de la causación y el pago (...).”

CONSIDERACIONES

La Norma de beneficios a los empleados 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 211 de 2021, establece:

“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”.

El numeral 2 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, actualizado según la Resolución 195 de 2020, señala:

“2. PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO RELACIONADOS CON PENSIONES

El plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones 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. Estos recursos serán registrados por la entidad que tenga a su cargo obligaciones pensionales por concepto de pensiones, cuotas partes de pensiones, bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales.

El plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones podrá estar conformado por:

(...)

- Los derechos en fideicomiso por los recursos en patrimonios autónomos que financien obligaciones pensionales, los cuales se actualizarán con base en la información reportada por la fiduciaria o la entidad que actúe como fideicomitente, según sea el caso. Los derechos en fideicomiso los registrarán las entidades que los controlan, esto es, las entidades territoriales para el caso de los recursos en el Fonpet y las entidades que asuman el reconocimiento de las obligaciones pensionales para el caso de los patrimonios autónomos de remanentes. (...)

2.1. Conformación del plan de activos

La entidad registrará los activos del plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones por el valor de mercado o por el valor presente de los flujos futuros de estos en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO, disminuyendo la subcuenta de la cuenta que identifique el activo, así como la depreciación o deterioro acumulados, cuando a ello haya lugar. (...)

(...)

3. NÓMINA DE PENSIONADOS Y CUOTAS PARTES DE PENSIONES POR COBRAR

3.1. Obligación de pago de la nómina de pensionados

La entidad registrará la nómina de pensionados a su cargo, debitando la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditando la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES.

(...)

3.2. Pago de la nómina de pensionados

3.2.1. Pagos realizados con recursos de la entidad

Con el pago de la nómina de pensionados, la entidad debitará la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La Norma de beneficios a los empleados establece que 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 como lo son las obligaciones pensionales a cargo de la entidad y deberán ser reconocidos por la entidad como un pasivo en la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES.

Por lo anterior, la entidad registrará la nómina de pensionados a su cargo, debitando la subcuenta 251410-Cálculo actuarial de pensiones actuales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditando la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES.

Así mismo, el procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian dispone que los derechos en fideicomiso por recursos en patrimonios autónomos que financien obligaciones pensionales, los reconocerá la entidad territorial en la subcuenta 190410- Derechos en fideicomiso de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Luego, si los recursos son girados por el FONPET al municipio para el pago de la nómina de pensionados, como lo describe en su consulta, la entidad debitará la subcuenta que 190401-Efectivo y equivalentes al efectivo y acreditará la subcuenta 190410-Derechos en fideicomiso, de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

Con el pago de la nómina de pensionados, la entidad debitará la subcuenta 251401-Pensiones de jubilación patronales de la cuenta 2514-BENEFICIOS POSEMPLEO - PENSIONES y acreditará la subcuenta 190401-Efectivo y equivalentes al efectivo de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

CONCEPTO No. 20221100051141 DEL 15-07-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian
	SUBTEMA	Registro contable de la provisión por la concurrencia para el pago del pasivo pensional de las instituciones de educación superior oficiales.

Doctor

LUIS FELIPE LARRARTE RESTREPO

Coordinador Grupo de Contabilidad

Ministerio Nacional de Educación

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su solicitud, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010026872 del 09 de junio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) con base en lo reglamentado en la Resolución 320 del 01 de octubre del 2019 el Ministerio de Educación Nacional lleva a cabo los registros contables de la Concurrencia pasivo pensional de las universidades como una provisión en la cuenta 279026 – Concurrencia para el pago de pensiones, por lo que se requiere claridad si la sentencia C – 346 de 2021 proferida reemplaza o anula la Resolución antes mencionada.

En tal sentido y teniendo en cuenta lo contenido en la sentencia C – 346 de 2021 nos permitimos solicitar un concepto donde se establezca como será el manejo de esta provisión tanto presupuestal como contablemente, teniendo en cuenta que el Ministerio de Educación Nacional concurre en representación de la Nación con recursos para el pago del pasivo pensional de seis universidades públicas, recursos que son apropiados en la ley anual del presupuesto en la sección que corresponde al MEN y que son transferidos a cada universidad en quinceavas partes mediante giros mensuales. Estos giros son descontados de la cuenta 279026 - Concurrencia para el pago de pensiones”.

CONSIDERACIONES

En relación con la concurrencia del pasivo pensional de las instituciones de educación superior oficiales, el artículo 131 de la Ley 100 de 1993 prescribe que "Cada una de las instituciones de educación superior oficiales, del nivel territorial, departamental, distrital, municipal, constituirá un fondo para el pago del pasivo pensional contraído a la fecha en la cual esta Ley entre en vigencia, hasta por un monto igual al valor de dicho pasivo que no este constituido en reservas en las Cajas de

Previsión, o Fondos autorizados, descontando el valor actuarial de las futuras cotizaciones que las instituciones como empleadores y los empleados deban efectuar según lo previsto en la presente Ley, en aquella parte que corresponda a funcionarios, empleados o trabajadores vinculados hasta la fecha de iniciación de la vigencia de la presente Ley. Dicho fondo se manejará como una subcuenta en el presupuesto de cada institución. Será financiado por la nación, los departamentos, los distritos y los municipios, que aportarán en la misma proporción en que hayan contribuido al presupuesto de la respectiva universidad o institución de educación superior, teniendo en cuenta el promedio de los cinco (5) últimos presupuestos anuales, anteriores al año de iniciación de la vigencia de la presente Ley. Los aportes constarán en bonos de valor constante de las respectivas entidades que se redimirán a medida que se haga exigible el pago de las obligaciones pensionales de acuerdo con las proyecciones presupuestales y los cálculos actuariales, y de conformidad con la reglamentación que para el efecto establezca el Gobierno Nacional".

El artículo 2.12.5.3.7 del Decreto 1068 de 2015 señala que "Los recursos para el pago del pasivo pensional de las instituciones de que trata el presente Capítulo, causado hasta el 23 de diciembre de 1993, serán sufragados, además de por la respectiva institución, por la Nación y por cada una de las entidades territoriales correspondientes, de acuerdo con la ejecución presupuestal, en un monto equivalente a su participación en la financiación de las universidades o instituciones de educación superior, en los últimos cinco (5) años anteriores a la vigencia de la Ley 100 de 1993 de conformidad con lo establecido en su artículo 131..."

El párrafo 1 del artículo 2.12.5.3.7 del Decreto 1068 de 2015 establece que "Los aportes que debe efectuar la Nación de acuerdo con el presente artículo, tendrán en cuenta el valor del pasivo pensional derivado de las obligaciones legales del régimen pensional respectivo y las extralegales vigentes antes del 23 de diciembre de 1993, debidamente establecidas, actualizado con los rendimientos financieros equivalentes a una tasa efectiva anual del interés compuesto de la inflación anual representada en la variación del IPC, adicionado en la tasa de interés técnico contemplada en los cálculos actuariales realizados al 23 de diciembre de 1993, correspondiente a los años o fracciones de año anteriores a la fecha en la cual la Nación efectúe la emisión de los bonos de valor constante que representan su aporte. El incremento del valor del pasivo pensional correspondiente a las obligaciones pensionales legales o extralegales determinadas por convención o pacto colectivo de trabajo o definidas de conformidad con las normas legales aplicables para tales efectos, con posterioridad al 23 de diciembre de 1993, estarán a cargo de la universidad o institución de educación superior, y harán parte de la subcuenta del fondo para pagar el pasivo pensional..."

El artículo 1° de la Ley 1371 de 2009 estipula que "La Nación concurrirá en el pago del pasivo pensional de las universidades estatales del orden nacional que con anterioridad al 23 de diciembre de 1993 tenían a su cargo el reconocimiento y pago de pensiones directamente o a través de una caja con o sin personería jurídica en los términos de la presente ley. (...) El pasivo a que se refiere esta ley incluye los bonos pensionales, las cuotas partes pensionales, las pensiones de vejez o jubilación, de invalidez, de sobrevivientes o sustitución pensional reconocidas antes de la Ley 100 de 1993, las pensiones que se reconozcan o se hayan reconocido por efecto de la aplicación de la Ley 100 de 1993 y las demás obligaciones pensionales derivadas del régimen pensional vigente".

En relación con el saneamiento del pasivo pensional de universidades estatales del orden territorial a cargo de los departamentos, el artículo 5º de la Ley 1371 de 2009 indica que "El mecanismo de concurrencia, del que habla el artículo 131 de la Ley 100 de 1993, será también aplicable en los casos en que el pasivo pensional generado por las Universidades Estatales del Orden Territorial se encuentre a cargo de las cajas de previsión territoriales o quienes las hayan sustituido...".

El capítulo 1 del título 5 de la parte 12 del libro 2 del Decreto 1068 de 2015 desarrolla la concurrencia de la Nación en el pago del pasivo pensional de las universidades estatales del orden nacional, en los siguientes temas: concurrencia en el pago del pasivo pensional, estimación de la concurrencia, pago de la concurrencia, cálculo actuarial, proyecciones anuales, convenios interadministrativos de la concurrencia para instrumentalizar el pago, fondos para el pago del pasivo pensional, recursos de los fondos para el pago del pasivo pensional y sustitución en el pago de obligaciones.

De otra parte, el artículo primero de la Sentencia C-346 de 2021 declara inexecutable la Sección 2201 del artículo 2 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 1º de enero al 31 de diciembre de 2021.

El artículo tercero de la citada Sentencia dispone que "la regla jurídica contenida en el fundamento jurídico 159 de esta sentencia, relativa la existencia de una sección en la Ley del Presupuesto General de Rentas y Ley de Apropiaciones que corresponda al presupuesto global de las universidades públicas, solo será exigible para la elaboración y aprobación de la Ley del Presupuesto General de Rentas y Ley de Apropiaciones para las vigencias fiscales del 1º de enero al 31 de diciembre de 2023 y siguientes". (Subrayado fuera de texto)

Respecto a la normativa contable, la Resolución 320 de 2019, por la cual se incorpora en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, establece:

"10. CONCURRENCIA PARA EL PAGO DEL PASIVO PENSIONAL

10.1. Derechos y obligaciones originados en la concurrencia

Cuando, de conformidad con las disposiciones legales vigentes, la Nación o las entidades territoriales deban concurrir para el pago de pensiones de universidades oficiales e instituciones oficiales de educación superior o de entidades del sector salud, el MEN y el Ministerio de Salud y Protección Social, en representación de la Nación, y las entidades territoriales, en su calidad de entidades concurrentes, reconocerán una provisión por concepto de la concurrencia, con independencia de que se haya suscrito o no un convenio de concurrencia.

Por su parte, la entidad beneficiaria de la concurrencia continuará reconociendo la obligación pensional y, adicionalmente, reconocerá un derecho por concurrencia.

La provisión por concurrencia en cada una de las entidades concurrentes, registrada en la subcuenta 279026-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, y el derecho por concurrencia en la entidad beneficiaria, registrado en la subcuenta 190408-Derechos por

conurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO o en la subcuenta 199004-Derechos de reembolso relacionados con la concurrencia en el pago del pasivo pensional de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS, se medirán por el valor que se espera pagar o recibir por este concepto, según corresponda”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

El artículo primero de la Sentencia C-346 de 2021 declara inexecutable la Sección 2201 del artículo 2 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 1º de enero al 31 de diciembre de 2021. Dicha sección define la apropiación del Presupuesto General de la Nación destinado para el funcionamiento e inversión del Ministerio de Educación Nacional. Por su parte, el artículo tercero de la misma Sentencia dispone que se debe contemplar una sección que corresponda al presupuesto global de las universidades públicas, exigible para la elaboración y aprobación de la Ley del Presupuesto General de Rentas y Ley de Apropiaciones para las vigencias fiscales del 1º de enero al 31 de diciembre de 2023 y siguientes.

En ese sentido, la Sentencia C-346 de 2021 tiene efecto de tipo presupuestal en la medida que dispone la creación de una sección presupuestal global para las universidades públicas independiente de la apropiación del Presupuesto General de la Nación destinado para el funcionamiento e inversión del Ministerio de Educación Nacional.

En relación con la concurrencia del pasivo pensional de las instituciones de educación superior oficiales, la normativa que lo reglamenta se encuentra vigente, por lo que, en la medida que el Ministerio de Educación Nacional, en representación de la Nación, tenga la obligación de concurrir en el pago del pasivo pensional de las universidades o instituciones de educación superior, para efectos contables, aplicará lo indicado en el numeral 10. Concurrencia para el pago del pasivo pensional del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian.

De esta manera, el Ministerio seguirá reconociendo la provisión por concurrencia en la subcuenta 279026-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, por el valor que espera pagar por este concepto.

Por lo anterior, la Sentencia C- 346 de 2021 ni reemplaza ni anula la Resolución 320 de 2019, expedida por la CGN.

En relación con el manejo presupuestal que se derive de la Sentencia C-346 de 2021, es pertinente precisar que atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación como máxima

autoridad contable de la administración pública, por lo tanto, la CGN no es la entidad competente para pronunciarse este tema.

CONCEPTO No. 20221100074601 DEL 20-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian
	SUBTEMA	Registros contables que deben realizar el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y las instituciones de educación superior, en un proceso de concurrencia en el pasivo pensional de las universidades públicas. Necesidad de realizar registros contables por parte del Ministerio de Educación Nacional

Doctor

EVER HERNÁN MEJÍA MORALES

Coordinador Grupo de Registro Contable-Subdirección 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° 20220010051392 del 8 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En la emisión de los Bonos de Valor Constante Serie A7 que realiza la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional por contribución a cargo de la Nación, cuando la Universidad oficial o institución de educación superior ha atendido el pago en su totalidad; se tiene las siguientes inquietudes:

1. ¿Qué registro contable debe efectuar la Dirección General de Crédito Público y la Universidad oficial o institución de educación superior?
2. ¿De conformidad con la Resolución No 320 de 2019, es necesario que el Ministerio de Educación - MEN haya realizado o realice registro contable?

Por otra parte, en emisión de Bonos de Valor Constante serie A, por contribución a cargo de la Nación, cuando un Departamento atendió el pago de pasivos pensionales de Universidad oficial o institución de educación superior de orden territorial, se plantea los siguientes interrogantes:

3. ¿Qué registro contable debe efectuar la Dirección General de Crédito Público, la Universidad oficial o institución de educación superior y la entidad territorial?

4. ¿De conformidad con la Resolución No 320 de 2019, es necesario que el MEN haya realizado o realice registro contable?

CONSIDERACIONES

El Decreto 1068 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público, establece:

“TÍTULO 5

PASIVO PENSIONAL DE LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS

CAPÍTULO 1 Concurrencia en el pasivo pensional de las universidades públicas

Artículo 2.12.5.1.1. Concurrencia en el pago del pasivo pensional. La Nación concurrirá en el pago del pasivo pensional de las universidades estatales del orden nacional, en los términos de la Ley 1371 de 2009, y de conformidad con el presente reglamento.

Las universidades objeto de la concurrencia son aquellas que con anterioridad al 23 de diciembre de 1993 tenían a su cargo el reconocimiento y pago de pensiones, bien fuera de manera directa o a través de una caja de previsión.

(...)

Artículo 2.12.5.1.5. Convenios interadministrativos de concurrencia. La concurrencia en el pago del pasivo pensional de que trata este decreto se instrumentará en un convenio interadministrativo de concurrencia que suscribirán para el efecto la Nación - Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Educación, y la universidad. El convenio tendrá por objeto realizar las acciones necesarias para la determinación y pago del monto del pasivo pensional total y de la concurrencia anual de las partes, así como la organización del Fondo para el Pago del Pasivo Pensional, e incluirá las actividades a cargo de cada una de las partes para la debida ejecución de dicho objeto.

El convenio interadministrativo de concurrencia definirá los mecanismos para la revisión administrativa y judicial de las pensiones, de acuerdo con el artículo 19 de la Ley 797 de 2003, los instrumentos que utilizará la Nación para financiar transitoriamente el pago de estas obligaciones a través del Fondo mientras se profieren las decisiones judiciales respectivas, los mecanismos de seguimiento y control que deberán instaurarse en protección de los recursos públicos, entre otros.

CAPÍTULO 2 Concurrencia de la Nación

Artículo 2.12.5.2.1. Contrato de concurrencia. Para la ejecución del mecanismo de concurrencia previsto en el artículo 131 de la Ley 100 de 1993, en aquellos eventos en los cuales dicho pasivo se encuentra a cargo de las cajas de previsión territoriales o quienes las hubieren sustituido, será necesario que el departamento o el fondo territorial de pensiones que hubiere sustituido a la caja de previsión suscriba con la universidad y la Nación un contrato de concurrencia en el que se establezcan

las obligaciones a cargo de cada una de las partes, previa aprobación del cálculo actuarial respectivo, y de las proyecciones correspondientes, por parte de la Dirección General de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

(...)

Artículo 2.12.5.3.7. Aportes para el pago del pasivo pensional de las universidades oficiales y de las instituciones oficiales de educación superior del orden territorial.

Los recursos para el pago del pasivo pensional de las instituciones de que trata el presente Capítulo, causado hasta el 23 de diciembre de 1993, serán sufragados, además de por la respectiva institución, por la Nación y por cada una de las entidades territoriales correspondientes, (...) (Subrayado fuera de texto).

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 del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 064 de 2022, establece:

“10.2.2. Cuando la obligación por concurrencia se va a extinguir mediante bonos de valor constante serie “A”

Cuando se emitan bonos de valor constante serie “A”, con el fin de reembolsarle a las universidades oficiales e instituciones oficiales de educación superior la porción del pasivo pensional que ya haya sido pagada, se aplicará lo establecido en este numeral.

10.2.2.1. Emisión del bono de valor constante serie “A”

Cuando la DGCPTN emita un bono de valor constante serie “A”, el MEN debitará la subcuenta 279026-Concurrencia para el pago de pensiones de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS y acreditará la subcuenta 472210-Pago de obligaciones con títulos de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO, por el valor del bono emitido. Por su parte, la DGCPTN debitará la subcuenta 572210-Pago de obligaciones con títulos de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y acreditará la subcuenta 222201-Bonos y títulos emitidos de la cuenta 2222-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO. La actualización del bono emitido se realizará conforme a lo establecido en la Norma de emisión de títulos de deuda.

Por su parte, la entidad beneficiaria de la concurrencia debitará la subcuenta Bonos y títulos emitidos por el Gobierno General de la cuenta 1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO o de la cuenta 1224-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO, según corresponda, y acreditará la subcuenta 199004-Derechos de reembolso relacionados con la concurrencia en el pago del pasivo pensional de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS. La actualización de estas inversiones se realizará conforme a lo establecido en la Norma de inversiones de administración de liquidez.

En caso de que la entidad beneficiaria de la concurrencia destine el bono de valor constante serie “A” como parte del plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones, esta aplicará lo establecido en el numeral 2 del presente Procedimiento.

10.2.2.2. Pagos por concepto de amortización del bono de valor constante “serie A”

Con el giro de los recursos que, por concepto de amortización del bono de valor constante serie “A”, realice la DGCPN, debitará la subcuenta 222201-Bonos y títulos emitidos de la cuenta 2222-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO y acreditará la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

Con el cobro de los recursos, la entidad beneficiaria de la concurrencia debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta Bonos y títulos emitidos por el Gobierno General de la cuenta 1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO o de la cuenta 1224-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO, según sea el caso, y la subcuenta 138436-Otros intereses por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, cuando se paguen intereses relacionados con bonos que se clasifiquen como una inversión de administración de liquidez al costo.

10.2.2.3. Baja en cuentas

Con la baja en cuentas del bono de valor constante serie “A” producto de su venta, la entidad beneficiaria de la concurrencia debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el valor efectivamente recibido, una vez descontados los costos por la disposición del bono, y acreditará la subcuenta Bonos y títulos emitidos por el Gobierno General de la cuenta 1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO o de la cuenta 1224-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ AL COSTO, por el valor en libros del bono de valor constante serie “A”.

En caso de que exista alguna diferencia, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5804-FINANCIEROS o se acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4808-FINANCIEROS, según sea el caso” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

PREGUNTA 1. ¿Qué registro contable debe efectuar la Dirección General de Crédito Público y la Universidad oficial o institución de educación superior?

Cuando se emiten bonos de valor constante serie “A”, con el fin de reembolsarle a las universidades e instituciones oficiales de educación superior la porción del pasivo pensional que ya haya sido pagada, se aplicará lo establecido en el numeral 10.2.2 del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian, como se indica a continuación:

- Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional.

En el momento de la emisión del bono de valor constante serie “A”, la entidad debitará la subcuenta 572210-Pago de obligaciones con títulos de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y acreditará la subcuenta 222201-Bonos y títulos emitidos de la cuenta 2222-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO, y su actualización se realizará conforme a lo establecido en la Norma de emisión de títulos de deuda.

Cuando se realice el giro de los recursos que por concepto de amortización del bono realice la DGCPTN, la entidad debitará la subcuenta 222201-Bonos y títulos emitidos de la cuenta 2222-FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO y acreditará la subcuenta a 110601-Cajero de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

- Universidad oficial o institución oficial de educación superior

En el momento de la emisión del bono de valor constante serie “A”, la entidad debitará la subcuenta 122306-Bonos y títulos emitidos por el Gobierno General de la cuenta 1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO y acreditará la subcuenta 199004-Derechos de reembolso relacionados con la concurrencia en el pago del pasivo pensional de la cuenta 1990-DERECHOS DE REEMBOLSO Y DE SUSTITUCIÓN DE ACTIVOS DETERIORADOS. La actualización de estas inversiones se realizará conforme a lo establecido en la Norma de inversiones de administración de liquidez.

En el momento en que se realice el cobro de los recursos que por concepto de amortización del bono realice la DGCPTN, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 122306-Bonos y títulos emitidos por el Gobierno General de la cuenta 1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO.

Cuando se realice la baja en cuentas del bono producto de su venta, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el valor efectivamente recibido, una vez descontados los costos por la disposición del bono, y acreditará la subcuenta 122306-Bonos y títulos emitidos por el Gobierno General de la cuenta 1223-INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ A COSTO AMORTIZADO, por el valor en libros del bono de valor constante serie “A”. En caso de que exista alguna diferencia, se debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5804- FINANCIEROS o se acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 4808-FINANCIEROS, según sea el caso.

PREGUNTA 2. ¿De conformidad con la Resolución No 320 de 2019, es necesario que el Ministerio de Educación - MEN haya realizado o realice registro contable?

De acuerdo con el Decreto 1068 de 2015, la Nación concurrirá en el pago del pasivo pensional de las universidades estatales del orden nacional, lo cual se instrumentará en un convenio interadministrativo de concurrencia que suscribirán para el efecto la Nación, a través de los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Educación, y la universidad, o en aquellos eventos en los cuales dicho pasivo se encuentra a cargo de las cajas de previsión territoriales o quienes las hubieren sustituido, será necesario que el departamento o el fondo territorial de pensiones que

hubiere sustituido a la caja de previsión suscriba con la universidad y la Nación un contrato de concurrencia.

Así mismo indica que los recursos para el pago del pasivo pensional de las universidades oficiales y de las instituciones oficiales de educación superior del orden territorial serán sufragados, además de la respectiva institución, por la Nación y por cada una de las entidades territoriales correspondientes.

Con base en lo anterior, es necesario que el Ministerio de Educación Nacional reconozca contablemente los hechos económicos puesto que la Nación actúa a través de esta entidad junto con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

PREGUNTAS 3 Y 4. ¿Qué registro contable debe efectuar la Dirección General de Crédito Público, la Universidad oficial o institución de educación superior y la entidad territorial? ¿De conformidad con la Resolución No 320 de 2019, es necesario que el MEN haya realizado o realice registro contable?

En cuanto a las inquietudes planteadas en los numerales 3 y 4, para determinar el tratamiento contable, es necesario conocer con mayor profundidad la forma como suceden los hechos económicos, esto es, la forma como se realiza el flujo de los recursos entre las entidades que participan. Por lo anterior, con el fin de dar respuesta a su solicitud, se requiere que se remita información que permita entender el contexto de la operación.

Ver conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20221100044361 del 14-06-2022
20221100055351 del 12-08-2022
20221100058781 del 20-09-2022
20221100059191 del 26-09-2022
20221120059301 del 26-09-2022

1.3.5 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS RECURSOS DEL SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS

CONCEPTO No. 20221100016121 DEL 15-03-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías
	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 No. 20220010003782 el 28 de enero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Agradezco revisar el concepto emitido con radicado CGN: 20211100050881 (adjunto), en el cual se indican los registros para el reconocimiento contable de los reintegros efectuados al SGR por las entidades territoriales, correspondientes al Fortalecimiento y Monitoreo, teniendo en cuenta las siguientes precisiones:

- * Los reintegros aplicados en el Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías-SPGR por concepto de Fortalecimiento y Sistema de Monitoreo retornan nuevamente a la bolsa de otros por distribuir, para ser distribuidos mediante acto administrativo por la Comisión Rectora conforme a la apropiación realizada en la ley de presupuesto bienal.
- * El Departamento Nacional de Planeación no es el beneficiario de dichos recursos al momento del reintegro.
- * Con la incorporación presupuestal en la siguiente vigencia, los recursos son distribuidos a los beneficiarios mediante IAC registrada por el DNP en el SPGR”.

CONSIDERACIONES

Los incisos tercero y cuarto del párrafo transitorio 2° del artículo 2.1.1.8.5 del Decreto Único Reglamentario del Sistema General de Regalías, Decreto 1821 de 2020, señalan:

“Los saldos disponibles sin comprometer de los recursos para el fortalecimiento de las oficinas de planeación y/o las secretarías técnicas de los Órganos Colegiados de Administración y Decisión municipales, departamentales, de las Corporaciones Autónomas Regionales y de Cormagdalena que a 31 de diciembre de 2020 se encuentren en el Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), estarán bloqueados hasta tanto la Comisión Rectora del Sistema General de Regalías defina la distribución, mediante acto administrativo, de los recursos de funcionamiento del Sistema General de Regalías y establezca las condiciones para su uso, de acuerdo con la apropiación realizada en la ley bienal de presupuesto, en el marco de lo dispuesto en los artículos 5 y 12 de la Ley 2056 de 2020.

La Comisión Rectora del Sistema General de Regalías definirá el ajuste y la destinación de los saldos disponibles a los que se refiere el inciso anterior, una vez se expida el decreto de Cierre del Presupuesto del Sistema General de Regalías de la vigencia 2019-2020, teniendo en cuenta el recaudo efectivo, así como el concepto de gasto de estos recursos para su incorporación y ejecución en el capítulo presupuestal independiente de la entidad”.

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías, incorporado en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución No. 191 de 2020, establece:

“Se entenderán como gastos del SGR, los recursos de regalías que se destinan a i) el funcionamiento, operatividad y administración del sistema; ii) la fiscalización de la exploración y explotación de los yacimientos, conocimiento y cartografía geológica del subsuelo; iii) la evaluación y el monitoreo del licenciamiento ambiental a los proyectos de exploración y explotación de recursos naturales no renovables; iv) el incentivo a la exploración y a la producción; y v) la operatividad del Sistema de Seguimiento, Evaluación y Control.

Se entenderán como reintegros, los recursos restituidos a las cuentas bancarias del SGR con ocasión de la devolución de servicios adquiridos por parte de la entidad beneficiaria de la regalía, el órgano del SGR, la entidad ejecutora del proyecto u otra entidad a la que se le distribuyan recursos de regalías.

(...)

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. (...)

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. (...)

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.

(...)

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).

(...)

6.1. Cuando el órgano del SGR u otra entidad a la que se le distribuyan recursos para gastos del SGR ejecute directamente dichos recursos

(...)

6.1.2. Giro de recursos

Con el giro de los recursos para gastos del SGR al proveedor de bienes y servicios, al órgano del SGR o a otra entidad a la que se le distribuyan dichos recursos, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, cuando los recursos hayan sido distribuidos a una entidad de gobierno, (...) y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta las claridades realizadas en la consulta frente al hecho de que los reintegros de los recursos que se realice al SGR por gastos correspondientes a fortalecimiento y monitoreo retornan nuevamente a la bolsa para ser distribuidos mediante acto administrativo por la Comisión Rectora conforme a la apropiación realizada en la ley de presupuesto bienal, y de acuerdo con el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías incorporado por la Resolución No. 191 de 2020 que debe ser aplicado en la contabilidad del SGR, se concluye:

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 que corresponda de la cuenta 5413-SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS, si el gasto se registró en el mismo período contable en el que se presenta el reintegro, o la subcuenta 480890-Otros ingresos diversos de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, si el gasto se registró en períodos contables anteriores.

Adicionalmente, si los recursos reintegrados serán parte de las regalías distribuidas con elementos por identificar, 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.

Por medio de este concepto se deroga el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación mediante radicado No. 20211100050881 del 24 de junio de 2021.

CONCEPTO No. 20221100032281 DEL 18-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías.
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos dispuestos para la inversión de los Pueblos y Comunidades Indígenas, las Comunidades Negras, Afrocolombianas, Raizales y Palenqueras (NARP) y el Pueblo Rrom o Gitano.

Doctora
 PAMELA FONRODONA ZAPATA
 Coordinadora Grupo Sistema General de Regalías
 Sistema General de Regalías
 Bogotá D.C.

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20220010016762 del 4 de abril de 2022, mediante la cual solicita a la CGN que defina el tratamiento contable de los recursos dispuestos para la inversión de los Pueblos y Comunidades Indígenas, las Comunidades Negras, Afrocolombianas, Raizales y Palenqueras (NARP) y el Pueblo Rrom o Gitano y la revisión de:

1. El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el Sistema General de Regalías, expedido mediante Resolución 191 de 2020.
2. La parametrización contable en el Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR).
3. El concepto de entidad beneficiaria, para lo cual se cuestiona ¿La entidad beneficiaria de las regalías para los términos contables, serían las comunidades étnicas las cuales son de naturaleza jurídica privada dado que son dichos grupos quienes presentan el proyecto de inversión, se benefician de estos recursos y la ley les asigna a ellos estos recursos?

CONSIDERACIONES

Con el fin de dar respuesta a su solicitud, se deben considerar las disposiciones constitucionales y legales aplicables. Al respecto, los artículos 360 y 361 de la Constitución Política de Colombia señalan:

“ARTICULO 360. La explotación de un recurso natural no renovable causará, a favor del Estado, una contraprestación económica a título de regalía, sin perjuicio de cualquier otro derecho o compensación que se pacte. La ley determinará las condiciones para la explotación de los recursos naturales no renovables.

Mediante otra ley, a iniciativa del Gobierno, la ley determinará la distribución, objetivos, fines, administración, ejecución, control, el uso eficiente y la destinación de los ingresos provenientes de la explotación de los recursos naturales no renovables precisando las condiciones de participación de

sus beneficiarios. Este conjunto de ingresos, asignaciones, órganos, procedimientos y regulaciones constituye el Sistema General de Regalías.

Artículo 361. Los ingresos corrientes del Sistema General de Regalías se destinarán a la financiación de proyectos de inversión que contribuyan al desarrollo social, económico, y ambiental de las entidades territoriales. Los ingresos a los que se refieren el inciso anterior, se distribuirán de la siguiente manera: (...) 15% para los municipios más pobres de país, con criterios de necesidades básicas insatisfechas y población, de los cuales, mínimo 2 puntos porcentuales se destinarán a proyectos relacionados o con incidencia sobre el ambiente y el desarrollo sostenible, que serán invertidos de acuerdo con una estrategia nacional de protección de áreas ambientales estratégicas por los municipios”. (Subrayado fuera de texto)

En desarrollo de los referidos artículos constitucionales, se expidió la Ley 2056 de 2020, por la cual se regula la organización y el funcionamiento del Sistema General de Regalías. En dicha Ley se establece:

“Artículo 1. Objeto. Conforme con lo dispuesto por el artículo 360 y 361 de la Constitución Política, la presente ley tiene por objeto determinar la distribución, objetivos, fines, administración, ejecución, control, el uso eficiente y la destinación de los ingresos provenientes de la explotación de los recursos naturales no renovables precisando las condiciones de participación de sus beneficiarios. Este conjunto de ingresos, asignaciones, órganos, procedimientos y regulaciones constituye el Sistema General de Regalías (...)

Artículo 22. Conceptos de distribución. Los recursos del Sistema General de Regalías se administrarán a través de un sistema de manejo de cuentas, el cual estará conformado por las siguientes asignaciones, beneficiarios y conceptos de gasto de acuerdo con lo definido por los artículos 331 y 361 de la Constitución Política y la presente Ley, así: (...) 2. 15% para los municipios más pobres del país, que se denominará Asignación para la Inversión Local con criterios de necesidades básicas insatisfechas y población, de los cuales mínimo 2 puntos porcentuales se destinarán a proyectos relacionados o con incidencia sobre el ambiente y el desarrollo sostenible, recursos que se denominarán Asignación para la Inversión Local en Ambiente y Desarrollo Sostenible (...)

Artículo 48. Asignación para la Inversión Local. La Asignación para la Inversión Local tendrá como objeto financiar los proyectos de impacto local de los municipios más pobres del país de conformidad con los siguientes criterios: (...)2. Se destinarán 2.32 puntos porcentuales para la financiación de proyectos de inversión con enfoque étnico (...)

Artículo 73. Distribución de los recursos para los Pueblos y Comunidades Indígenas de la Asignación para la Inversión Local. De la asignación del porcentaje de qué trata el numeral 2 del artículo 48 de la presente Ley, se destinará un punto porcentual para los Pueblos y Comunidades indígenas (...)

Artículo 83. Ejecución de proyectos de inversión. la Instancia de Decisión de los Pueblos y Comunidades Indígenas, designará la entidad ejecutora que se encargará de contratar la ejecución del proyecto de inversión y la interventoría de este cuando aplique, con cargo al porcentaje de la

Asignación para la Inversión Local correspondiente a los pueblos y comunidades indígenas, teniendo en cuenta la propuesta de ejecutor que se presente en la iniciativa o proyecto de inversión.

Artículo 84. Entidades Ejecutoras. (...)

PARÁGRAFO 1o. Además de las señaladas en la presente Ley, podrán ser designadas como entidad ejecutora los resguardos y asociaciones de resguardos, las asociaciones de cabildos y las asociaciones de autoridades tradicionales indígenas u otras formas de organización debidamente inscritas en el registro único del Ministerio del Interior y las organizaciones indígenas a que se refiere el Decreto 252 de 2020 o el que lo modifique o sustituya (...)

Artículo 88. Distribución de los recursos para las comunidades Negras, Afrocolombianas, Raizales y Palenqueras de la Asignación para la Inversión Local. De la asignación del porcentaje de qué trata el numeral 2 del artículo 48 de la presente Ley, se destinará 1.1 puntos porcentuales para las comunidades Negras, Afrocolombianas, Raizales y Palenqueras (...)

Artículo 98. Ejecución de proyectos de inversión. la Instancia de Decisión de las Comunidades Negras, Afrocolombiana, Raizales y Palenqueras, designará la entidad ejecutora que se encargará de contratar la ejecución del proyecto de inversión y la interventoría de este cuando aplique, con cargo al porcentaje de la Asignación para la Inversión Local correspondiente a estas comunidades (...)

Artículo 102. Distribución de los recursos para el Pueblo Rrom o Gitano de la Asignación para la Inversión Local. De la asignación del porcentaje de qué trata el numeral 2 del artículo 48 de la presente Ley, se destinará 0,22 puntos porcentuales para el Pueblo Rrom o Gitano (...)

Artículo 108. Ejecución de proyectos de inversión. La Comisión Nacional de Diálogo del Pueblo Rrom o Gitano, designará el ejecutor de los proyectos financiados con cargo al porcentaje de la Asignación para la Inversión Local correspondiente al Pueblo Rrom o Gitano, que será de naturaleza pública y además estará a cargo de la contratación de la interventoría, de conformidad con lo previsto en la presente Ley". (Subrayado fuera de texto)

Respecto a la normativa contable, 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, expedido mediante Resolución 191 de 2020, dispone:

"Para efectos del presente Procedimiento contable, se entenderá como entidad beneficiaria de la regalía, la entidad territorial (departamento, municipio o distrito) y la corporación autónoma regional, que recibe asignaciones o compensaciones de recursos del SGR; en el caso de los municipios ribereños del Río Grande de la Magdalena y Canal del Dique, la entidad beneficiaria de la regalía será Cormagdalena.

Se entenderá como entidad ejecutora del proyecto, aquella designada, por la entidad territorial, el Órgano Colegiado de Administración y Decisión o la instancia habilitada, para gestionar el proyecto de inversión aprobado, así como para garantizar la correcta ejecución de los recursos asignados al proyecto. Esta puede ser la entidad beneficiaria de la regalía u otra distinta.

Se entenderá como entidad beneficiaria del producto del proyecto, aquella que se beneficiará del resultado obtenido del proyecto de inversión financiado con recursos de regalías (...)

3. REDISTRIBUCIÓN DE RECURSOS DE REGALÍAS

La redistribución se presenta cuando i) la entidad beneficiaria de la regalía transfiere recursos de regalías a una entidad ejecutora que a su vez va a ser beneficiaria del producto del proyecto de inversión o ii) el órgano del SGR u otra entidad a la que le distribuyan recursos de regalías los transfiere a otra entidad para ejecutar gastos del SGR.

3.1 Redistribución de recursos de regalías para proyectos de inversión

Cuando la entidad beneficiaria de la regalía redistribuya recursos de regalías a la entidad ejecutora del proyecto, dado que esta última va a ser la entidad beneficiaria del producto del proyecto, con base en el acto administrativo con el que se apruebe el proyecto de inversión, la entidad beneficiaria de la regalía 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 se aprueba que el proyecto sea ejecutado por una empresa pública o una entidad de naturaleza privada, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 240205-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR o la subcuenta 240290-Otras subvenciones por recursos transferidos a entidades de naturaleza privada de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

Por su parte, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de gobierno, debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS. Ahora bien, si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa pública, 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.

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, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS si el proyecto de inversión es ejecutado por una entidad de gobierno. Ahora bien, si el proyecto de inversión es ejecutado por una empresa pública o por una entidad de naturaleza privada, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 542420-Subvención a empresas públicas ejecutoras de recursos de regalías de la cuenta 5424-SUBVENCIONES o la subcuenta 542417-Subvención a ejecutores de naturaleza privada de los recursos de regalías de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Por su parte, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de gobierno, debitará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Ahora bien, si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa pública, 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.

En caso de que no se expida el acto administrativo dentro de los términos establecidos legalmente, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS si el proyecto de inversión iba a ser ejecutado por una entidad de gobierno. Ahora bien, si el proyecto de inversión iba a ser ejecutado por una empresa pública o por una entidad de naturaleza privada, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 240205-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR o la subcuenta 240290-Otras subvenciones por recursos transferidos a entidades de naturaleza privada de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditará la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Por su parte, si la entidad ejecutora del proyecto iba a ser una entidad de gobierno, debitará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Ahora bien, si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa pública, debitará la subcuenta 299003-Ingreso diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR.

Posteriormente, cuando se ejecuten estos recursos, se aplicará lo señalado en el numeral 4.3. de este Procedimiento”.

CONCLUSIONES

A la pregunta ¿La entidad beneficiaria de las regalías para los términos contables, serían las comunidades étnicas las cuales son de naturaleza jurídica privada dado que son dichos grupos quienes presentan el proyecto de inversión, se benefician de estos recursos y la ley les asigna a ellos estos recursos?

La Constitución Política señala que los recursos de regalías se destinarán a la financiación de proyectos de inversión que contribuyan al desarrollo social, económico, y ambiental de las entidades territoriales y, en este sentido, distribuye un 15% para los municipios más pobres de país, los cuales son denominados como Asignación para la Inversión Local por la Ley 2056 de 2020. Adicionalmente, dicha Ley destina de esa Asignación un 2.32% para la financiación de proyectos de inversión con enfoque étnico.

Por lo anterior, desde el punto de vista contable, la entidad territorial (departamento, municipio o distrito) es la entidad beneficiaria de la regalía. En consecuencia, los municipios son la entidad beneficiaria de la Asignación para la Inversión Local, incluyendo aquellos recursos destinados para los proyectos de inversión con enfoque étnico. Esto, con independencia de que los grupos étnicos presenten los proyectos de inversión y se beneficien del producto este.

En este sentido, la transferencia de recursos de regalías que realice la entidad beneficiaria de la regalía a los grupos étnicos, que a su vez van a ser beneficiarios del producto del proyecto de inversión, corresponde a una redistribución de los recursos de las regalías. Por ello, los municipios deben aplicar el numeral 3.1 Redistribución de recursos de regalías para proyectos de inversión, del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el Sistema General de Regalías, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por lo anteriormente señalado, una vez revisado el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el Sistema General de Regalías, expedido mediante Resolución 191 de 2020, se concluye que el registro de los recursos destinados para los proyectos de inversión con enfoque étnico no da lugar a modificación.

CONCEPTO No. 20221100032791 DEL 20-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías.
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos definidos como adelanto para las asignaciones para la paz.

Doctor

JOSÉ ALEJANDRO CASTAÑEDA FERIA

Coordinador del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías

Sistema General de Regalías

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Bogotá D.C.

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con N° 20220010022572, del 12 de mayo de 2022, mediante la cual solicita que se defina el tratamiento contable de los recursos definidos como adelanto para las asignaciones para la paz, determinados en el artículo 60 de la Ley 2056 de 2020.

CONSIDERACIONES

Con el fin de dar respuesta a su solicitud, se deben considerar las disposiciones legales aplicables. Al respecto, los artículos 60 a 62 de la Ley 2056 de 2020, por la cual se regula la organización y el funcionamiento del Sistema General de Regalías, establecen que:

“Artículo 60. Adelanto de los Recursos de la Asignación para la Paz e Incorporación en el Presupuesto del Sistema. Durante los años 2020, 2021 y 2022, se apropiarán en la Asignación para la Paz del presupuesto bienal del Sistema General de Regalías, el 70% de los recursos de la Asignación para la Paz estimados en el plan de recursos. Dicho monto deberá descontar los costos financieros y operacionales asociados a su adelanto, así como las vigencias futuras previamente aprobadas con cargo al mismo rubro.

Cuando la caja de la Asignación para la Paz durante la vigencia no sea suficiente para realizar los pagos al beneficiario final por la ejecución de los proyectos de inversión aprobados por el Órgano Colegiado de Administración y Decisión Paz para la implementación de los Planes de Desarrollo con Enfoque Territorial PDET, el Gobierno nacional deberá por medio del Sistema General de Regalías, adelantar los recursos necesarios para cubrir dicha insuficiencia a través de las operaciones respaldadas por vigencias futuras, para ser ejecutadas en los años 2020, 2021 Y 2022.

Parágrafo. Para los efectos a que se refiere el presente artículo el OCAD Paz podrá autorizar durante los años 2020, 2021 Y 2022 la asunción de obligaciones que afecten presupuestos de vigencias futuras sin apropiación en el presupuesto del año en que se concede la autorización.

Parágrafo transitorio. Vigencias futuras para la Asignación para la Paz durante los años 2020, 2021 Y 2022. En cumplimiento de lo previsto en el parágrafo 3° transitorio del artículo 361 de la Constitución Política, durante los años 2020, 2021 Y 2022 el Órgano Colegiado de Administración y Decisión Paz podrá autorizar vigencias futuras para financiar proyectos exclusivamente destinados a la implementación de los Planes de Desarrollo con Enfoque Territorial -PDET o, en su momento, la Hoja de Ruta que los incorpore y para pagar el adelanto de recursos de la Asignación para la Paz a que se refiere el presente capítulo (...)

Los costos financieros y operacionales en que se incurran para el adelanto de los recursos, incluyendo los asociados al patrimonio autónomo de ser necesario, serán incluidos en las vigencias futuras aprobadas para el pago del adelanto.

Artículo 61. Requisitos para operaciones de adelanto de caja. Para poder efectuar las operaciones de adelanto de caja a que se refiere el parágrafo tercero transitorio del artículo 361 constitucional, se deberán cumplir las siguientes condiciones:

1. La secretaría técnica del Órgano Colegiado de Administración y Decisión Paz debe certificar:

a. Que no exista la caja suficiente en la Asignación para la Paz en la vigencia para realizar los pagos a beneficiario final por la ejecución de proyectos de inversión aprobados por el Órgano Colegiado de Administración y Decisión Paz para la implementación de los Planes de Desarrollo con Enfoque Territorial PDET.

b. Que el monto del adelanto de la caja corresponda a los recursos faltantes para realizar los pagos a beneficiario final por la ejecución de los proyectos en la vigencia, esto con el objetivo de optimizar los costos financieros y velar por el uso y ejecución adecuada de los recursos (...)

Artículo 62. Estructuración y ejecución de las operaciones de adelanto. (...)

Las fuentes de financiación de las operaciones de adelanto a las cuales podrá acudir la entidad designada son:

a. En primer momento, se podrá realizar préstamos de corto plazo de carácter transitorio con cargo a los recursos disponibles en la cuenta única del Sistema General de Regalías para adelantar los recursos necesarios para la implementación de los Planes de Desarrollo con Enfoque Territorial - PDETS aprobados por el Órgano Colegiado de Administración y Decisión Paz. Dichos préstamos se realizarán en condiciones de mercado y se atenderán con recursos de la Asignación para la Paz de la siguiente vigencia o con el producto de las operaciones de largo plazo de que trata el literal b).

b. Dicha entidad podrá constituir patrimonios autónomos para realizar operaciones de financiamiento en el mercado incluyendo titularizaciones. Estas operaciones no contarán con garantía de la Nación. Los recursos para el pago de las obligaciones adquiridas para el adelanto, serán

incluidos en las vigencias futuras de la que trata parágrafo transitorio del artículo 60 de la presente Ley.

En el caso en que los recursos de la asignación Paz sean efectivamente menores a los proyectados en el momento de adelantar los recursos, el Sistema General de Regalías, garantizará el pago de las obligaciones con cargo a los recursos de ahorro para la estabilización de la inversión. Para efectos de otorgar estas garantías se acudirá al desahorro del Fondo de Ahorro y Estabilización proporcional a cada entidad territorial.

Parágrafo. Los recursos que se obtengan de las operaciones de adelanto serán trasladados a la cuenta única del Sistema General de Regalías los cuales harán unidad de caja con los recursos de la Asignación para la Paz y se ejecutarán conforme lo dispuesto en la presente Ley”. (Subrayado fuera de texto)

Los artículos referidos de la Ley 2056 de 2020, se encuentran reglamentados en el capítulo 3 del Decreto 1821 de 2020, el cual señala que:

“CAPÍTULO 3 OPERACIONES DE ADELANTO PARA LA ASIGNACIÓN PARA LA PAZ

Artículo 1.2.4.3.1. Metodología para identificar la insuficiencia de caja. (...)

Se presentará insuficiencia de caja, en la ocurrencia de cualquiera de los siguientes eventos:

1. Si el INDICE DE CAJA MÍNIMA REQUERIDA, es mayor a la disponibilidad en la caja de la Asignación para la Paz, para la fecha en la que la Secretaría Técnica del OCAD Paz realice el cálculo.
2. Si la Secretaría Técnica del OCAD Paz, certifica que no hay caja para atender los pagos a beneficiario final conforme a lo registrado en el Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías SPGR.

Artículo 1.2.4.3.2. Adelanto. En el evento en que se cumpla alguna de las condiciones establecidas en el artículo anterior, una vez recibida la certificación de la Secretaría Técnica, el OCAD Paz autorizará mediante acuerdo el adelanto de los recursos faltantes para alcanzar la disponibilidad mínima de caja de la Asignación para la Paz o para atender los pagos debidamente registrados en el Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías - SPGR, así como las vigencias futuras que respaldarán el pago del adelanto. En ningún caso los recursos adelantados podrán superar el monto del cupo presupuestal del adelanto al que se refiere el artículo 60 de la Ley 2056 de 2020.

Artículo 1.2.4.3.3. Tipos de adelantos. De conformidad con el artículo anterior, la Secretaría Técnica del OCAD Paz, deberá informar al OCAD Paz el tipo de adelanto pertinente dentro de las opciones establecidas en el artículo 62 de la Ley 2056 de 2020, para lo cual deberá tener en cuenta las siguientes alternativas:

- 1) Si las vigencias futuras aprobadas, para el pago que se debe realizar en la siguiente vigencia de las operaciones de adelanto en virtud del parágrafo transitorio del artículo 60 de la Ley 2056 de 2020, son suficientes, se optará por los adelantos de corto plazo de carácter transitorio a los que se refiere el literal a) del artículo 62 de la Ley 2056 de 2020.

2) Si las vigencias futuras aprobadas, para el pago de las operaciones de adelanto en virtud del párrafo transitorio del artículo 60 de la Ley 2056 de 2020, no son suficientes para atender la totalidad del pago del adelanto que se debe realizar en la siguiente vigencia, proveniente de los préstamos de corto plazo de carácter transitorio que establece el literal a) del artículo 62 de la Ley 2056 de 2020, el faltante será pagado con los recursos provenientes de operaciones de financiamiento de las que trata el literal b) del artículo 62 de la misma ley.

3) En el evento en que no se pueda realizar las operaciones de adelanto de las que trata los numerales 1 y 2 del presente artículo, se podrán realizar las operaciones de financiamiento de las que trata el literal b) del artículo 62 de la Ley 2056 de 2020. Éstas serán respaldadas por las vigencias futuras en virtud del párrafo transitorio del artículo 60 de la misma ley y se sujetarán a las normas sobre crédito público aplicables a las entidades descentralizadas del orden nacional con excepción de los conceptos previos del Departamento Nacional de Planeación, los cuales serán reemplazados por el acuerdo del OCAD Paz en que se evidencie la autorización de vigencias futuras para pagar las obligaciones contraídas mediante las operaciones de financiamiento y que el pago de dichas operaciones se atenderán con las vigencias futuras aprobadas.

Estas operaciones no contarán con garantía de la Nación.

Parágrafo 1°. En virtud de lo dispuesto en el artículo 62 de la Ley 2056 de 2020, las operaciones establecidas en el presente artículo deberán ser realizadas en condiciones de mercado.

Parágrafo 2°. Los recursos provenientes de las vigencias futuras aprobadas, para el pago de las operaciones de adelanto en virtud del párrafo transitorio del artículo 60 de la Ley 2056 de 2020, deberán atender el pago de las operaciones indicadas anteriormente”. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Marco conceptual para la preparación y presentación de información financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 211 de 2021, define los pasivos como “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”. (Subrayado fuera de texto)

Además, el citado Marco Conceptual, respecto del reconocimiento de los elementos de los estados financieros, indica que “Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad”. (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, las Norma de préstamos por pagar del marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizada mediante la Resolución 211 de 2021, regula que “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”. (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 191 de 2020, incorpora el tratamiento contable para el registro de las titularizaciones mediante patrimonios autónomos, para lo cual dispone:

“1.2.2.2. Titularizaciones de flujos de caja futuros

A continuación, se desarrollan los registros contables que la entidad aplicará en la titularización de flujos de caja futuros.

1.2.2.2.1. Constitución del patrimonio autónomo

La entidad registrará la constitución del patrimonio autónomo debitando la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta 939017-Titularización de flujos futuros de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, por el valor que se proyecte recibir producto de la titularización.

1.2.2.2.2. Control de los derechos sobre los flujos futuros titularizados

La entidad controlará el derecho sobre los flujos futuros titularizados en cuentas de orden deudoras de control, para lo cual debitará la subcuenta 834405-Flujos futuros de la cuenta 8344-ACTIVOS Y FLUJOS FUTUROS TITULARIZADOS y acreditará la subcuenta 891513-Activos y flujos futuros titularizados de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

1.2.2.2.3. Transferencia de los recursos originados en la colocación de los títulos

Con la emisión y colocación de los títulos por parte del patrimonio autónomo, la entidad debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 231414-Titularización de flujos futuros de la cuenta 2314-FINANCIAMIENTO INTERNO DE LARGO PLAZO. Posteriormente, el préstamo por pagar se medirá conforme a lo establecido en la Norma de préstamos por pagar.

Adicionalmente, se disminuirán las cuentas de orden acreedoras en las que se controló el valor que se proyectaba recibir producto de la titularización. Para el efecto, se debitará la subcuenta 939017-Titularización de flujos futuros de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL y se acreditará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Cuando los recursos de la colocación de los títulos se consignen en las cuentas de la entidad, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO”.

Por otra parte, en el numeral 8. FONDO DE AHORRO Y ESTABILIZACIÓN (FAE), del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías, incorporado en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante Resolución 191 de 2020, se establece que “(...) El desahorro de los recursos del FAE, lo registrará el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitando la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO”.

CONCLUSIONES

A partir de las consideraciones expuestas, se presentan las siguientes conclusiones:

Los recursos definidos como adelanto para las asignaciones para la paz, determinados en el artículo 60 de la Ley 2056 de 2020 reglamentada mediante el Decreto 1821 de 2020, tienen dos fuentes de financiación: la primera, es a través de préstamos de corto plazo de carácter transitorio con cargo a los recursos disponibles en la cuenta única del Sistema General de Regalías y, la segunda, es a través de la realización de operaciones de financiamiento en el mercado, incluyendo las titularizaciones.

Respecto de la primera fuente de financiación, esto es, los préstamos de corto plazo de carácter transitorio, se concluye que estos no cumplen con los criterios para reconocerse como un pasivo. Lo anterior, dado que los recursos provienen de los saldos disponibles en la cuenta única del Sistema General de Regalías y, por lo tanto, no hay una obligación con un tercero. En consecuencia, los costos financieros y operacionales en que se incurra para el adelanto de los recursos, originados en esta fuente de financiación, no serán objeto de reconocimiento.

Ahora bien, respecto a la segunda fuente de financiación, es decir, las operaciones de financiamiento en el mercado, se concluye que estas operaciones deben reconocerse como un préstamo por pagar en la contabilidad del SGR. Lo anterior, dado que en este caso sí se cumple con la definición de pasivo, toda vez que la obligación se tiene con un tercero. Adicionalmente, en caso de que se constituya un patrimonio autónomo para la realización de titularizaciones, se concluye que este debe registrarse atendiendo lo definido en el numeral 1.2.2.2. Titularizaciones de flujos de caja futuros del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, el cual incluye el tratamiento contable cuando se constituye el patrimonio autónomo, los registros contables para el control de los derechos sobre los flujos futuros titularizados y los registros contables de transferencia de los recursos originados en la colocación de los títulos.

En caso de que el Sistema General de Regalías requiera acudir al desahorro del Fondo de Ahorro y Estabilización, proporcional a cada entidad territorial, el MHCP, en la contabilidad del SGR registrará este hecho económico aplicando lo definido en el numeral 8. FONDO DE AHORRO Y ESTABILIZACIÓN (FAE), del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías.

CONCEPTO No. 20221100051681 DEL 21-07-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos no aforados en cumplimiento del artículo 3° del Decreto 956 de 2022

Doctor

JOSÉ ALEJANDRO CASTAÑEDA FERIA

Coordinador del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías

Sistema General de Regalías

Bogotá D. C.

Me refiero a la comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20220010028142 del 16 de junio de 2022, mediante la cual solicita pronunciamiento sobre las afectaciones contables a aplicar en el momento de la carga de la distribución e IAC mensual donde se registrarán los valores no aforados en cumplimiento del Decreto 956 de 2022.

CONSIDERACIONES

Con el fin de dar respuesta a su solicitud, se debe considerar el Artículo 3° del Decreto 956 de 2022, el cual establece:

“Determinación y comunicación del recaudo no aforado del presupuesto de Asignaciones Directas (20% del SGR) y de Asignaciones Directas Anticipadas (5% del SGR) del SGR del bienio 2021-2022. El recaudo de los ingresos corrientes por concepto de Asignaciones Directas (20% del SGR) y de Asignaciones Directas Anticipadas (5% del SGR) que supere el monto total incorporado en el presupuesto de ingresos corrientes del SGR del bienio 2021-2022 de cada entidad beneficiaria, se constituirá de manera temporal como recaudo no aforado.

La Agencia Nacional de Minería y la Agencia Nacional de Hidrocarburos informarán en la determinación mensual de las Asignaciones Directas el recaudo no aforado al Departamento Nacional de Planeación, además del recaudo corriente por beneficiario. Este recaudo no aforado no hará parte de la caja disponible a nombre de las entidades beneficiarias de las Asignaciones Directas hasta que se determine la Disponibilidad Inicial por beneficiario y se efectúe el ajuste definitivo del anexo de las Asignaciones Directas que hará parte del decreto de cierre del presupuesto del bienio 2021-2022.

El Departamento Nacional de Planeación en las Instrucciones de Abono a Cuenta informará al Ministerio de Hacienda y Crédito Público el recaudo no aforado por entidad beneficiaria, diferenciando el recaudo corriente presupuestado, a partir de la información recibida por las Agencias.

El recaudo no aforado, una vez expedido el decreto de cierre del presupuesto del Sistema General de Regalías del bienio 2021-2022, cuando aplique, atenderá lo dispuesto en el inciso 11 del artículo 361 de la Constitución Política, el inciso 2° del párrafo del artículo 22 de la Ley 2056 de 2020 y el artículo 2.1.1.2.5 del Decreto 1821 de 2020". (subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, mediante comunicación telefónica, los funcionarios (Asesora de la Subdirección de Operaciones del MHCP y el Contador del SGR) precisaron que el Departamento Nacional de Planeación distribuye inicialmente los recursos no aforados a través de instrucciones de abono en cuenta (IAC). Para los recursos de asignaciones directas, la IAC tiene identificadas las entidades territoriales beneficiarias. No obstante, estos recursos son susceptibles de redistribución dado que al cierre de la vigencia fiscal se establece el valor por cada entidad territorial como disponibilidad inicial en el anexo que hace parte del decreto de cierre del bienio.

Para los recursos de las otras asignaciones, la IAC tiene un valor por cada concepto de asignación, pero no se ha establecido la entidad territorial beneficiaria.

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante Resolución 211 de 2021, define:

“53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo (...)

73. 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 (...)

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad". (subrayado fuera de texto)

Ahora bien, 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, 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 (...)

2.2. 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”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

A partir de las consideraciones expuestas, se presentan las siguientes conclusiones:

Los recaudos no aforados corresponden a una situación de carácter netamente presupuestal, que se distribuyen a través de una IAC de manera temporal, y que son susceptibles de redistribuirse y, en el caso de asignaciones diferentes a asignaciones directas, se distribuyen por concepto, pero no por beneficiario, hasta tanto se determine la disponibilidad inicial en el decreto de cierre del presupuesto del bienio 2021-2023. Además, no hacen parte de la caja disponible a nombre de las entidades beneficiarias de las asignaciones (directas o de las asignaciones diferentes de las directas).

Por lo tanto, la IAC que establece la distribución de los recursos no aforados, no permite medir con fiabilidad el ingreso de las entidades territoriales, dado que no posee un grado de certidumbre suficiente de los beneficios económicos futuros para estas entidades ya que es susceptible de redistribuirse o no se identifica la entidad beneficiaria sino el concepto. Por lo anterior, los recursos no aforados no dan lugar al reconocimiento de activos e ingresos en la entidad territorial beneficiaria de la regalía ni de pasivos y gastos en la contabilidad del SGR, hasta tanto se incorporen como disponibilidad inicial en el presupuesto del siguiente bienio y sean distribuidos en una nueva IAC.

En consecuencia, y para efectos de revelación, la IAC de los recursos no aforados la registrará el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitando la subcuenta 991534-Regalías distribuidas con elementos por identificar de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 9370-REGALÍAS DISTRIBUIDAS CON ELEMENTOS POR IDENTIFICAR, conceptos que se disminuirán posteriormente con la distribución definitiva de los recursos cuando se determine la disponibilidad inicial para cada beneficiario.

CONCEPTO No. 20221100058011 DEL 13-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del sistema general de regalías
	SUBTEMA	Reconocimiento de la ejecución de los proyectos de inversión ejecutados por la Universidad Nacional de Colombia.

Doctor
 JUAN CAMILO SANTAMARÍA HERRERA
 Subdirector Técnico – Subdirección de Consolidación
 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° 20220010036532 del 4 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“Una vez analizados los saldos por conciliar generados con corte a marzo de 2022 por Bogotá D.C. con las demás entidades públicas, se evidenció la siguiente situación generada con la Universidad Nacional de Colombia:

(...)

La ejecución y asignación de recursos del Sistema General de Regalías por las Asignaciones de Ciencia, Tecnología e Innovación, se soportan en los siguientes aspectos a considerar:

1. Con corte al 31 de marzo de 2022 la Universidad Nacional de Colombia se encuentra designada como ejecutora de los siguientes proyectos, con recursos pertenecientes a Bogotá (SDH) y se encuentran incorporados presupuestalmente en los términos del numeral 3.1 de la Resolución 191 de 2020 emitida por la CGN:

(...)

2. De los proyectos relacionados previamente, los siguientes se reconocen bajo la Resolución 470 de 2016 de la CGN, por iniciar su ejecución previo a la expedición de la Resolución 191 de 2020, conforme al Artículo transitorio séptimo de la misma norma.

3. Al respecto, la Universidad Nacional de Colombia es beneficiaria del producto del proyecto, en los términos de la Resolución 191 de 2020, en todos aquellos proyectos distintos a los de Becas Bicentenario (Formación de capital humano cortes I y II). Lo anterior soportado en certificados expedidos por la Universidad y remitidos a la Secretaría Distrital de Planeación (SDP).

4. Teniendo en cuenta que la Universidad es beneficiaria del producto del proyecto en los casos mencionados, la SDH procedió al reconocimiento (causación) afectando las cuentas 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas (numeral 4.3 de la Resolución 191 de 2020) ó la cuenta 5423-Gastos por transferencias (Resolución 470 de 2016), con contrapartida en la cuenta 240315-Transferencias por pagar.

5. Los proyectos reconocidos bajo los lineamientos de la Resolución 191 de 2020 de la CGN, se amortizan con la expedición del acto administrativo que decreta el gasto, conforme al numeral 3.1 de la Res 191 de 2020.

6. El saldo reportado por Bogotá a 31 de marzo en la subcuenta 240315-Transferencias por pagar, corresponde a la causación y giro de los proyectos ejecutados por la Universidad Nacional de Colombia.

7. El saldo reportado por Bogotá a 31 de marzo en la subcuenta 542302-Gastos por transferencias, corresponde a la amortización periódica durante la vigencia 2022 de los proyectos reconocidos en los términos de la Resolución 191 de 2020.

Dado lo anterior, y con miras a efectuar el proceso de conciliación correspondiente solicitamos concepto respecto a las siguientes inquietudes:

- a. ¿Los registros descritos se están realizando de forma correcta en aplicación de lo indicado en la Resolución 191 de 2020?
- b. Teniendo en cuenta lo indicado en el punto 6, ¿Cuáles deben ser los registros contables que debe realizar la Universidad Nacional de Colombia, al inicio y ejecución (amortización) de los proyectos?

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, disponen:

“CAPÍTULO IV. INGRESOS

1. INGRESOS DE TRANSACCIONES SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...)

1.3. 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.

(...)

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 del texto).

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 191 de 2020 y actualizado según la Resolución 64 de 2022, señala:

“3. REDISTRIBUCIÓN DE RECURSOS DE REGALÍAS

La redistribución se presenta cuando i) la entidad beneficiaria de la regalía transfiere recursos de regalías a una entidad ejecutora que a su vez va a ser beneficiaria del producto del proyecto de inversión o ii) el órgano del SGR u otra entidad a la que le distribuyan recursos de regalías los transfiere a otra entidad para ejecutar gastos del SGR.

3.1. Redistribución de recursos de regalías para proyectos de inversión

Cuando la entidad beneficiaria de la regalía redistribuya recursos de regalías a la entidad ejecutora del proyecto, dado que esta última va a ser la entidad beneficiaria del producto del proyecto, con base en el acto administrativo con el que se apruebe el proyecto de inversión, la entidad beneficiaria de la regalía 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. (...)

Por su parte, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de gobierno, debitará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 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, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS si el proyecto de inversión es ejecutado por una entidad de gobierno. (...)

Por su parte, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de gobierno, debitará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Ahora bien, si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa pública, 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.

En caso de que no se expida el acto administrativo dentro de los términos establecidos legalmente, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS si el proyecto de inversión iba a ser ejecutado por una entidad de gobierno. (...)

Por su parte, si la entidad ejecutora del proyecto iba a ser una entidad de gobierno, debitará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. (...)

Posteriormente, cuando se ejecuten estos recursos, se aplicará lo señalado en el numeral 4.3. de este Procedimiento.

(...)

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.

(...)

4.3. Cuando la entidad ejecutora del proyecto de inversión es diferente de la entidad beneficiaria de la regalía y la entidad beneficiaria del producto del proyecto va a ser la entidad ejecutora del proyecto, sea pública o privada.

4.3.1. Ejecución de proyectos

Con la ejecución de los proyectos de inversión, la entidad ejecutora del proyecto, con independencia de que sea una entidad de gobierno o una empresa pública, 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, considerando los descuentos tributarios respectivos.

(...)

15.FLUJO DE INFORMACIÓN

Las entidades que participan en la liquidación, recaudo, transferencia, distribución, redistribución y administración de las regalías, así como en la ejecución de proyectos de inversión y gastos del SGR, implementarán procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos sean debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas”.

CONCLUSIONES

De conformidad con el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución 191 de 2020 y actualizado según la Resolución 64 de 2022, cuando la entidad que ejecuta el proyecto de inversión sea la beneficiaria del producto del proyecto, la entidad beneficiaria de la regalía, con base en el acto administrativo que apruebe el proyecto de inversión, 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.

Por su parte, la entidad ejecutora del proyecto de inversión y beneficiaria del producto del proyecto reconocerá un débito en 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.

Conforme a la Norma de ingresos sin contraprestación, los ingresos por transferencias corresponden a ingresos por transacciones sin contraprestación, recibidos de terceros, los cuales pueden o no estar sometidos a estipulaciones, en relación con la aplicación o el uso de los recursos recibidos, las cuales pueden ser restricciones o condiciones. 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.

En consecuencia, habrá lugar al reconocimiento de transferencias condicionadas cuando la entidad beneficiaria del producto del proyecto va a ser la entidad ejecutora y por tanto la entidad beneficiaria de la regalía deba transferirle la titularidad de los recursos. Para el efecto, dado que los actos administrativos que aprueban u ordenan la ejecución de recursos del SGR estipulan condiciones que exigen, por ejemplo, el uso o destinación de los recursos a una finalidad particular que, en el evento

de no cumplirse, dichos recursos deben reintegrarse a la entidad beneficiaria o al SGR, la entidad ejecutora solo obtiene los derechos hasta tanto cumpla las condiciones fijadas el respectivo acto administrativo.

En este sentido, con el cumplimiento de las condiciones, lo cual podrá corresponder a la expedición del acto administrativo que ordene la apertura del proceso de selección o que decrete el gasto con cargo a los recursos asignados, Bogotá, como entidad beneficiaria de la regalía, reconocerá un débito en la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito en la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

Por su parte, la Universidad Nacional de Colombia como entidad ejecutora del proyecto de inversión y beneficiaria del producto del proyecto debitará la subcuenta 299002-Ingreso diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 2990-OTROS PASIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, además de reconocer los activos, pasivos o gastos originados en la adquisición de bienes y servicios derivados de la ejecución del proyecto de inversión.

Para dar cumplimiento a lo anterior, será indispensable que las entidades implementen procedimientos que garanticen un adecuado flujo de información para que los activos, pasivos, ingresos y gastos sean debida y oportunamente reconocidos y para que haya una correcta conciliación y eliminación de los saldos de operaciones recíprocas.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20221100002761 del 10-02-2022
20221100023651 del 25-04-2022
20221100019911 del 12-04-2022
20221120044271 del 14-06-2022

1.3.6 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON EL MANEJO DE LOS RECURSOS DEL SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD

CONCEPTO No. 20221100059771 DEL 28-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del sistema general de seguridad social en salud
	SUBTEMA	Recaudo de cotizaciones del Régimen Contributivo

Doctora
TULIA XIMENA DÍAZ ROMERO
Profesional GIT de Contabilidad
Fondo de Pasivo Social Ferrocarriles Nacionales de Colombia
Bogotá

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), con el N°20220010038432 del 18 de agosto de 2022, se da radicada respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Como entidad adaptada en salud de acuerdo al decreto 780 de 2016, y en cumplimiento al Decreto 1437 de 2021 del Ministerio de Salud y Protección Social (...) a partir del 1 de Junio [sic] de 2022, la entidad Fondo de Pasivo Social ya no cuenta con la cuenta bancaria de recaudo de aportes al sistema general de seguridad social ...

Al Fondo de Pasivo Social de Ferrocarriles no ser titular de la cuenta bancaria, esta no se puede registrar en el SIF, es decir que no habría reporte de recaudo a través de cuenta bancaria (...)

Doctora siendo ahora el titular de la cuenta maestra de cotizaciones el ADRESS cual [sic] sería la dinámica contable o el procedimiento a aplicar para el control de los recursos de las cotizaciones de esta entidad adaptada en salud”.

CONSIDERACIONES

El Decreto 1437 de 2021 modificó los artículos 2.6.4.2.1.2, 2.6.4.2.1.3, 2.6.4.2.1.4, 2.6.4.2.1.5, 2.6.4.2.1.26, 2.6.4.2.2.1.3, 2.6.4.3.1.1.1, 2.6.4.3.1.1.4, 2.6.4.3.1.1.5, 2.6.4.3.1.1.6, 2.6.4.3.5.1.3,

2.6.4.3.5.1.7 del Decreto 780 de 2016, en el sentido de adoptar medidas para incrementar la protección de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS) y agilizar su flujo. El artículo 2.6.4.2.1.2 del Decreto 780 de 2016, modificado por el artículo 1º del Decreto 1437 de 2021, expresa que “Las Entidades Promotoras de Salud recaudarán las cotizaciones al Sistema General de Seguridad Social en Salud en las cuentas bancarias abiertas por la ADRES en entidades bancarias vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia. La ADRES será la titular de estas cuentas, que deben ser utilizadas exclusivamente para el recaudo de cotizaciones del Régimen Contributivo del Sistema General de Seguridad Social en Salud e independientes a las demás cuentas bancarias de recaudo que administre la ADRES”.

El artículo 2.6.4.2.1.5 del Decreto 780 de 2016, modificado por el artículo 4º del Decreto 1437 de 2021, señala que “La ADRES con base en la información reportada por los operadores de información de la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes -PILA-y por los operadores financieros de información, efectuará periódicamente la identificación del ingreso de cada una de las cuentas bancarias maestras de recaudo de cotizaciones (...) Corresponde a las EPS y demás EOC continuar con la gestión de recaudo de las cotizaciones y en consecuencia realizar las acciones de seguimiento, gestión con los operadores de información, conciliación, cobro de las cotizaciones y de los intereses de mora, identificación de los aportantes, pertinencia de la devolución de aportes y las demás propias del recaudo y, por lo tanto, continuarán financiando los costos asociados a dichos procesos”.

Por otra parte, la Resolución 135 de 2018, expedida por la CGN, incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del SGSSS. Posteriormente, las resoluciones 177 de 2020 y 064 de 2022, expedidas por la CGN, modificaron dicho procedimiento.

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye que, de conformidad con lo señalado en el Decreto 1437 de 2021, el recaudo de las cotizaciones del Régimen Contributivo ahora lo realizan las Empresas Promotoras de Salud (EPS) en cuentas bancarias abiertas por la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud (ADRES) en entidades bancarias vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia. Al ser la ADRES la que tiene el control de dichos recursos y la titularidad de dichas cuentas, será esta la única que registrará el ingreso y la cuenta por cobrar por cotizaciones.

En ese sentido, para incorporar los ajustes realizados en la reglamentación citada, la CGN modificará el procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del SGSSS y el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. Este último para eliminar la cuenta 2475-RECURSOS RECIBIDOS DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD A FAVOR DE LA ADRES, con sus respectivas subcuentas, debido a que las cotizaciones del SGSSS ya no se recaudan en cuentas bancarias de las EPS.

CONCEPTO No. 20221100074041 DEL 14-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del sistema general de seguridad social en salud
	SUBTEMA	Recaudo de cotizaciones por aportes patronales del Sistema General de Participaciones

Doctora
RUTH STELLA LUJÁN SÁNCHEZ
Subdirectora financiera
Fondo de Pasivo Social Ferrocarriles Nacionales 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° 20220010053602 del 24 de noviembre de 2022, se da la respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De acuerdo al comunicado recibido por la entidad, y con fundamento a la modificación del procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del SGSSS y catalogo general de cuentas para eliminar la cuenta 2475, en este sentido la entidad solicita que esta cuenta contable 2475 RECURSOS RECIBIDOS DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD A FAVOR DE LA ADRES no puede ser eliminada del plan de cuentas, debido a que aun [sic] persiste un saldo de las cotizaciones recibidas por concepto recaudo de los recursos de aportes patronales del Sistema General de Participaciones recaudados en la cuenta maestra de SGP, como se señala en el Decreto 780/2016 , sección 1 Artículo 2.6.1.1.1.1 la cuenta aun esta [sic] habilitada en proceso de conciliación con los hospitales, y hasta tanto Adres no adelante el proceso de saneamiento de recursos en cumplimiento de la Resolución 1455 de 2022 estos saldos debe manejarse en la cuenta 2475, así mismo, esta cuenta está generando rendimientos financieros los cuales se registran en la cuenta contable 2475007

Por lo anterior se solicita no eliminar del plan de cuentas la cuenta contable 2475 debido a las explicaciones señaladas en este comunicado y en aplicación al decreto 780 de 2016 y reglamentarios.”

CONSIDERACIONES

El Decreto 1437 de 2021 modificó los artículos 2.6.4.2.1.2, 2.6.4.2.1.3, 2.6.4.2.1.4, 2.6.4.2.1.5, 2.6.4.2.1.26, 2.6.4.2.2.1.3, 2.6.4.3.1.1.1, 2.6.4.3.1.1.4, 2.6.4.3.1.1.5, 2.6.4.3.1.1.6, 2.6.4.3.5.1.3, 2.6.4.3.5.1.7 del Decreto 780 de 2016, en el sentido de adoptar medidas para incrementar la protección de los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud (SGSSS) y agilizar su flujo. El inciso primero del artículo 2.6.4.2.1.2 del Decreto 780 de 2016, modificado por el artículo 1º del Decreto 1437 de 2021, expresa que

“Las Entidades Promotoras de Salud recaudarán las cotizaciones al Sistema General de Seguridad Social en Salud en las cuentas bancarias abiertas por la ADRES en entidades bancarias vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia. La ADRES será la titular de estas cuentas, que deben ser utilizadas exclusivamente para el recaudo de cotizaciones del Régimen Contributivo del Sistema General de Seguridad Social en Salud e independientes a las demás cuentas bancarias de recaudo que administre la ADRES.

La cuenta de recaudo de los recursos de aportes patronales del Sistema General de Participaciones - SGP- se mantendrá hasta la culminación de la compensación de los recaudos respectivos o hasta la culminación del proceso de saneamiento de aportes patronales que adopte el Ministerio de Salud y Protección Social”.

Por otra parte, la Resolución 321 de 2022, expedida por la CGN, modificó el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno en lo relativo al registro contable de los nuevos hechos económicos relacionados con el SGSSS. En ese sentido, modificó la descripción de la cuenta 2475-RECURSOS RECIBIDOS DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD A FAVOR DE LA ADRES en los siguientes términos: “Representa el valor de los recursos recaudados por las Entidades Obligadas a Compensar (EOC), provenientes de las cotizaciones al Sistema de Seguridad Social en Salud por concepto de aportes patronales del Sistema General de Participaciones, que serán objeto de compensación. También incluye los rendimientos de la cuenta maestra de recaudo y los intereses de mora. Esta cuenta es de uso exclusivo de las EOC que, en virtud del inciso segundo del artículo 2.6.4.2.1.2 del Decreto 780 de 2016, continúen con cuentas maestras de recaudo de los recursos de aportes patronales del Sistema General de Participaciones” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, la Resolución 322 de 2022, expedida por la CGN, modificó el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el manejo de los recursos del SGSSS. En el artículo 4 de dicha Resolución se expresa que “Las entidades promotoras de salud y entidades obligadas a compensar que en virtud del inciso segundo del artículo 2.6.4.2.1.2 del Decreto 780 de 2016 continúen con cuentas maestras de recaudo de los recursos de aportes patronales del Sistema General de Participaciones, así como la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud - Unidad de Recursos Administrados, continuarán aplicando los registros contables establecidos en el numeral 1 de la versión 4 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 mientras dichas cuentas maestras de recaudo subsistan” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas y acogiendo su solicitud se concluye que, de conformidad con el artículo 2.6.4.2.1.2 del Decreto 780 de 2016 y las Resoluciones 321 y 322 de 2022, la cuenta 2475-RECURSOS RECIBIDOS DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD A FAVOR DE LA ADRES sigue vigente para el registro del recaudo de las cotizaciones del SGSSS por concepto de aportes patronales del Sistema General de Participaciones. Lo anterior, únicamente mientras subsistan cuentas maestras de recudo de cotizaciones en la entidad.

1.3.7 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

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.3.8 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN

CONCEPTO No. 20221100003921 DEL 17-02-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMAS	Reconocimiento de los rendimientos financieros generados por recursos entregados en administración a otra entidad.

Doctor
CÉSAR AUGUSTO AMÓRTEGUI FUENTES
Coordinador Grupo 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° 20220010002262 el 20 de enero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En el Procedimiento Contable para el Registro de los Recursos Entregados en Administración, el numeral 3. Recursos Entregados en Administración a Otras Entidades, contempla que la entidad que controla los recursos debitará la subcuenta 190801 –En Administración de la cuenta 1908 –RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y por su parte la entidad que administra los recursos acreditará la subcuenta 290201 –En Administración de la cuenta 2902 –RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN; subcuentas que aparecen en las reglas de eliminación para el corte a septiembre 30 del 2021 y que, por lo tanto, cada entidad reportará en las Operaciones Recíprocas al mismo corte.

Antecedentes y contextualización

Al respecto del tema mencionado en el acápite introductorio, el Ministerio de Transporte - MT tiene suscrito con el Fondo Nacional del Ahorro – FNA, el convenio N°117 del 2014 cuyo objeto es “El Ministerio promoverá el traslado al FNA de recursos con el fin de otorgar beneficio de tasa compensada, con cargo a este, a las personas pertenecientes al gremio de transportadores, afiliados a través del producto de Ahorro Voluntario Contractual (AVC) al FNA que accedan a crédito hipotecario y/o educativo. A efectos de crédito educativo el beneficio se extiende al núcleo familiar del transportista según las condiciones previstas en el reglamento de crédito educativo vigente del FNA”. En consecuencia, para el MT, el tercero en todo lo relacionado con la operación de este

convenio, es el FNA, independientemente del esquema que éste decida usar para la administración de recursos afectos a este convenio. En este mismo orden de ideas, los rendimientos derivados de la administración de estos recursos, como en la gran mayoría de los casos, deben, una vez identificados y reportados al administrador de los recursos, ser reembolsados a la Dirección del Tesoro Nacional y comunicados por el administrador del Recurso – FNA, al controlador de los mismos, es decir, al Ministerio de Transporte para lo pertinente en materia contable.

Ahora bien, los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados en administración se registrarán, en el Ministerio de Transporte como ingreso, acreditando la subcuenta 480232 –Rendimientos sobre Recursos Entregados en Administración de la cuenta 4802 – FINANCIEROS, esto para la entidad que controla y que debe reconocer contablemente los rendimientos, pero los registros para la entidad que administra (FNA) y quien inicialmente recibe en sus cuentas bancarias los rendimientos, que posteriormente comunica a la entidad que controla (Ministerio de Transporte) y que consigna a la DTN, no está generando reciprocidad, debido a que la entidad que administra los recursos, al momento de conocer la cifra de los rendimientos en los extractos de sus cuentas bancarias, está registrando dichos rendimientos en la subcuenta 240726 – Rendimientos Financieros de la cuenta 2407–RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. En las reglas de eliminación aparece la subcuenta 480232 con unas correlativas en la cuenta 5804 -Financieros y, para este caso, la entidad que administra los recursos justifica que dichos rendimientos no son un gasto para ellos, por lo cual, no realiza reporte en Operaciones Recíprocas por el concepto de “Rendimientos”.

Claramente, el reconocimiento de los rendimientos por parte del administrador (FNA) inicialmente se efectúa como un mayor valor de los recursos disponibles en la cuenta bancaria respectiva y una contrapartida en la subcuenta 240726–Rendimientos Financieros de la cuenta 2407 –RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS, nunca generará un gasto para él, mientras que para el Ministerio de Transporte – MT efectivamente sí es un ingreso por rendimientos financieros reconocidos en la subcuenta 480232 –Rendimientos sobre Recursos Entregados en Administración de la cuenta 4802 – FINANCIEROS y posteriormente con el giro de los mismos a la DTN simplemente se debita el pasivo generado por los “Recursos a Favor de Terceros” y el correspondiente crédito a la respectiva Cuenta Bancaria por lo cual el FNA no tiene oportunidad de efectuar afectación alguna al gasto por este concepto.

Lo anterior conduce a pensar que los rendimientos generados por el administrador de los recursos cuando los mismos deban ser objeto a la DTN no deban ser recíprocos con el controlador de los recursos, pues mientras ésta debe reconocer un ingreso el administrador no tiene la posibilidad de reconocer en ningún momento un gasto que sea correlativo con el ingreso del MT.

Por todo lo expuesto anteriormente, y en referencia al caso del Convenio Interadministrativo entre el Ministerio de Transporte (Entidad de controla) y el Fondo Nacional del Ahorro (Entidad que administra), y debido a que el Ministerio de Transporte realiza reporte en Operaciones Recíprocas con el Fondo Nacional del Ahorro por las subcuentas 190801 –En Administración y 480232– Rendimientos sobre Recursos Entregados en Administración; pero el Fondo Nacional del Ahorro solo reporta al Ministerio de Transporte en Operaciones Recíprocas, por la subcuenta 290201 –En

Administración. Escenario que genera partida conciliatoria por la subcuenta 480232 –Rendimientos sobre recursos entregados en Administración.

Dada la situación comentada, en relación con los rendimientos financieros solicitamos su valiosa colaboración para:

1. Aclarar si, para el caso de los rendimientos asociados a convenios suscritos entre entidades públicas que exijan el giro de los rendimientos por parte de la entidad administradora a una tesorería centralizada, es viable considerar la subcuenta del ingreso 480232–Rendimientos sobre Recursos Entregados en Administración como no reportable dentro el CGN2015-002 por parte de la entidad controladora, considerando que en la entidad administradora no es viable el reconocimiento de un gasto, que sea correlativo al ingreso reconocido en la entidad controladora.

2. Adicionalmente, y de ser posible, efectuar un alcance al procedimiento de Recursos recibidos y entregados en administración efectuando discriminación del tratamiento contable de los eventos en los cuales i) los rendimientos financieros se destinen como mayor valor del recurso entregado en administración, es decir, se destinen a la financiación del proyecto u objeto del convenio y ii) los rendimientos generados por los recursos entregados en administración y aún no utilizados deban ser consignados periódicamente a la DTN, en virtud de convenios suscritos entre entidades públicas para propósitos específicos.

3. En las reglas de eliminación, del numeral 48 –Rendimientos, la subcuenta 480232 –Rendimientos sobre Recursos Entregados en Administración, la reciprocidad es con la entidad que recibe y administra los recursos o con la entidad financiera donde la entidad que administra, coloca los recursos que se le entregan.”

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. 211 de 2021, sobre los ingresos establece: “(...) 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)

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. 211 de 2021, en el Capítulo IV. Ingresos, señalan:

“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”. (Subrayado fuera del texto).

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución No. 386 de 2018 y modificado por la Resolución No. 090 de 2020, menciona:

“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”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas y la información suministrada en el contexto de la consulta, se desarrollan las siguientes conclusiones:

Pregunta 1

Frente a los reportes que realizan las entidades a la CGN, y, puntualmente el formato CGN2015_002_OPERACIONES_RECIPROCAS_CONVERGENCIA, por ser materia de ocupación de la Subcontaduría de Consolidación de la Información, se da traslado de su solicitud para considerar como no reportable la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración en el formato mencionado y, de esta manera, se emita la respectiva respuesta.

Pregunta 2

El área encargada de la emisión de los procedimientos de contabilidad que hacen parte del Régimen de Contabilidad Pública es el GIT de Investigación y Normas, por lo tanto se remite copia del presente

concepto para que sea parte del análisis y evaluación frente a un alcance o modificación a lo estipulado en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución No. 386 de 2018 y modificado por la Resolución No. 090 de 2020, en relación con el tratamiento contable de los rendimientos financieros generados por recursos entregados en administración, conforme lo señala su consulta.

Pregunta 3

De acuerdo con lo expuesto en la consulta, el Fondo Nacional del Ahorro (FNA) recibe en administración recursos por parte del Ministerio de Transporte y, según lo estipulado, los rendimientos financieros que se generen por estos recursos en la entidad financiera deben ser reembolsados a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, por lo cual el procedimiento contable a aplicar es el siguiente:

Según lo establecido en el numeral 3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, con la información que suministre el FNA sobre los rendimientos generados con los recursos, el Ministerio registrará un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS. Por su parte, el FNA para efectos de llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a la CGN utilizará las subcuentas y cuentas del Catálogo General de Cuentas para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público, por lo que reportará este hecho en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Adicionalmente, y teniendo en cuenta que estos recursos no van a ser parte de los recursos entregados en administración, sino que serán girados a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, el Ministerio debitará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, el FNA para efectos de llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a la CGN reportará este hecho en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y en 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, el Ministerio 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 y acreditará la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

Por su parte, el FNA para efectos de llevar a cabo el proceso de homologación y reporte de información financiera a la CGN reportará este hecho en la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En consecuencia, con base en los registros contables señalados en los párrafos anteriores, existe reciprocidad entre el Ministerio y el FNA en relación con las subcuentas 190801-En administración y 290201-En administración, respectivamente, por los valores de los recursos que se encuentran en administración. Asimismo, habrá reciprocidad en las operaciones interinstitucionales del Ministerio de Transporte con la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional.

CONCEPTO No. 20221100017361 DEL 22-03-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMAS	Recursos recibidos en administración.

Doctora
 NANCY JINETH PARRADO HERNÁNDEZ
 Contabilidad
 Corporación de Ciencia y Tecnología Ambiental Macarena
 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° 20221100006162 el 08 de febrero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Entidad recibe un aporte de uno de sus miembros fundadores, con destinación específica para la ejecución de un proyecto de ciencia y tecnología, cuyo beneficiario es el aportante de dichos fondos; en la ejecución de proyectos, se realizarán entregables en bienes y servicios, cuyo beneficiario es el aportante de dichos fondos; ¿dichos fondos deben reconocerse como un pasivo, en la cuenta recursos entregados en administración, o en que cuenta debería realizarse ese reconocimiento? de la misma forma, los entregables del proyecto (tanto los bienes como los servicios), a pesar de no estar soportados por un CONTRATO, ¿deben ser facturados?”.

A través de comunicación por correo electrónico, se obtiene información adicional con el fin de ampliar el contexto de la consulta, indicando que para el proyecto puntual de la consulta, los bienes y servicios son generados por terceros que han sido contratados por la entidad de conformidad con el manual de contratación que esta tiene establecido, así como de los procesos de compra propios de una entidad pública, y de esta manera los terceros asumen las responsabilidades y obligaciones para que los bienes y servicios cumplan con las características esperadas por el aportante de los recursos.

También indica que la entidad mensualmente entrega un informe con el avance técnico, financiero y legal de cada componente del proyecto al aportante de los recursos. En el caso de que al final del proyecto existan recursos remanentes o no ejecutados estos serán devueltos al aportante, y frente a los rendimientos financieros generados por estos recursos señala que estos serán retornados al Tesoro Nacional.

De igual manera indica que dado que la entidad es nueva, se optó por trabajar con aliados para este primer proyecto, pero se espera que para los proyectos futuros sea la entidad quien desarrolle los bienes y servicios directamente, para que estos sean comercializarlos.

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, anexo a la Resolución No. 386 de 2018 y modificado por la Resolución No. 090 de 2020, menciona:

“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

(...)

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 (...)

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 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando (...) la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

(...)

Para todos los casos, la entidad que administra los recursos debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

(...)

3.5. Restitución total o parcial de los 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

Con base en las consideraciones expuestas y la información suministrada en el contexto de la consulta, se concluye que la Corporación de Ciencia y Tecnología Ambiental Macarena recibe recursos por parte de un miembro fundador con la finalidad específica de ejecutar un proyecto de ciencia y tecnología y, por tanto, es el miembro fundador quien tiene bajo su control estos recursos, en razón a que define el destino de estos recursos, se le deben reintegrar los recursos no ejecutados a la terminación del convenio, se debe entregar un informe mensual con el avance técnico, entre otros, y a partir de ello, es a quien le corresponde reconocer los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a la ejecución de dichos recursos.

En consecuencia, la Corporación recibe los recursos en administración y, por ello, deberá atender para el tratamiento contable de los recursos recibidos, lo dispuesto en 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, puntualmente el numeral 3. Recursos entregados en administración a otras entidades.

Por lo anterior, cuando la entidad reciba 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. En la medida en que se ejecuten las actividades previstas en el proyecto para obtener, por parte del miembro fundador, los bienes y servicios, y se realice el pago a los terceros contratados, la entidad 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.

Frente a los recursos remanentes o no ejecutados del proyecto, la entidad deberá reintegrarlos a su dueño, para ello 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.

En relación con los rendimientos financieros que se generen por estos recursos, y que serán reembolsados a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, la entidad los reconocerá 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. Dado que estos rendimientos no se mantendrán como parte de los recursos en administración, la entidad debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 240726-Rendimientos financieros de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS.

Cuando la entidad efectúe el traslado de los rendimientos a las cuentas establecidas por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, 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.

Teniendo en cuenta que la Corporación realiza únicamente la administración de los recursos recibidos y que el tratamiento contable se dará en las cuentas indicadas anteriormente, no le corresponde facturar los bienes y servicios que le sean entregados al miembro fundador por cuanto la administración de estos recursos no genera ingresos para la entidad.

Ahora bien, dado que en el contexto de la consulta se indica que a futuro la entidad espera desarrollar los bienes y servicios directamente, y efectuar la comercialización de estos, corresponde a la entidad evaluar de manera independiente las nuevas condiciones, derechos y obligaciones a fin de determinar el tratamiento contable a aplicar, ya que el procedimiento anteriormente expuesto está sujeto a las condiciones señaladas por la entidad para el caso puntual.

CONCEPTO No. 20221120018661 DEL 01-04-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los semovientes adquiridos bajo el convenio especial de cooperación No. 00120 celebrado entre el departamento de Norte de Santander y la Universidad Francisco de Paula Santander seccional Ocaña.

Doctora
 OLGA ASTRID OSPINA BONETH
 Oficina de contabilidad
 Universidad Francisco de Paula Santander - seccional Ocaña
 Ocaña, 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° 20221100003052 del 25 de enero de 2022 y ampliada mediante radicado No. 20220010003822 del 28 de enero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“solicito me asesore sobre la cuenta contable del gasto o costo que se utiliza para retirar de inventarios los semovientes del proyecto Gestar que fueron entregados a la comunidad”.

Posteriormente, se adjunta copia del convenio especial de cooperación N° 00120 del 21 de junio de 2019 y el otrosí modificatorio N° 1 celebrado entre el departamento Norte de Santander y la Universidad Francisco de Paula Santander – Seccional Ocaña, cuyo objeto es la “IDENTIFICACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS FACTORES GENÉTICOS, NUTRICIONALES Y SANITARIOS QUE AFECTAN LOS ÍNDICES DE GESTACIÓN A PARTIR DE EMBRIONES IN VITRO EN BOVINOS EN EL DEPARTAMENTO DE NORTE DE SANTANDER”.

Luego, mediante correo electrónico del 11 de marzo de 2022, enviado por Olga Astrid Ospina Boneth, Jefe de Contabilidad, se da respuesta a las siguientes preguntas:

“1. ¿Cómo se adquieren los animales sujetos al objeto contractual? ¿Cómo se realiza su recepción y entrega?”

RESPUESTA:

(...)

Es así que la UFPSO en su condición de operador técnico, jurídico y financiero del proyecto tenía la obligación de aplicar los recursos económicos aportados por el SGR para la ejecución de cada una de las actividades planteadas conforme la documentación que hace parte integral del proyecto, razón por la cual se ha hecho necesario adelantar los trámites correspondientes para la adquisición de los bienes y servicios requeridos para la correcta ejecución de los compromisos pre-establecidos.

(...)

Una vez agotadas la etapas correspondientes del trámite selectivo, la UFPSO suscribió contrato con la Unión Temporal Ganadería productiva Sostenible cuyo objeto se basaba en suministro de semovientes, insumos, equipos e implementos agropecuarios necesarios para la operación del proyecto denominado identificación y análisis de los factores genéticos, nutricionales y sanitarios que afectan los índices de gestación a partir de embriones in vitro en bovinos en el Departamento de Norte de Santander.

La adquisición de los semovientes se financió con cargo al rubro de materiales definido en el proyecto correspondiente a la compra de hembras rectoras (Sic).

La selección y aceptación de los animales se realizó a través de los profesionales técnicos vinculado con la universidad.

(...)

La recepción de las unidades se concretó en el centro de acopio destinado para tal efecto, en el cual se desarrollaba las tareas reproductivas de objeto de estudio del proyecto. Una vez cumplido los tiempos adecuados se realizaba la entrega en cada uno de los municipios beneficiarios del proyecto. Para ello se elaboró un instructivo avalado por la Gobernación de Norte de Santander cumpliendo a cabalidad cada una de las etapas descritas a continuación:

(...)

En la entrega a cada uno de los beneficiarios se dejó constancia de acta de entrega.

2. ¿Para qué se utilizaron los animales dentro del proyecto y quién tenía el control de estos?

RESPUESTA: Los animales hacían parte de la unidad experimental del proyecto como base para la Investigación del proyecto identificación y análisis de los factores genéticos, nutricionales y sanitarios que afectan los índices de gestación a partir de embriones in vitro en bovinos en el Departamento de Norte de Santander, el cual su objetivo general consistía en incrementar el índice de preñez identificando los factores genéticos, nutricionales y sanitarios que inciden en la transferencia de embriones in vitro en hembras bovinas sometidas a estudio en los municipios beneficiados en el departamento.

Dentro de la investigación se contemplaba evaluación y seguimiento reproductivo de las hembras, protocolo de fertilización, transferencia de los embriones invitro tal cual como lo establece el documento técnico del proyecto.

En su etapa inicial mientras se desarrollaba la etapa productiva estuvo a cargo de la Universidad Francisco de Paula Santander Ocaña en el centro de acopio; en su etapa final de seguimiento estuvo a cargo de los beneficiarios del proyecto.

3. ¿Cuáles son los beneficiarios relacionados en el punto 10 del otro sí? ¿Cuál es su relación con los semovientes susceptibles de retiro?

Dentro de la formulación del proyecto y como parte de las unidades experimentales se establecía la participación de 210 familias (beneficiarios) quienes hacían parte de la investigación teniendo relación directa con el control y manejo de animales objeto de estudio.

Las familias participantes y los animales fueron claves para el desarrollo de cada uno de los objetivos definidos los cuales se desglosan en:

- Aumentar el conocimiento en el sector bovino de factores genéticos, nutricionales y sanitarios que inciden en los parámetros productivos y reproductivos de los hatos.
- Fortalecer la transferencia de embriones in vitro con animales genéticamente mejorados con señales de asociación a parámetros en la tasa de preñez con base a las condiciones propias de la región.
- Aumentar la investigación de los factores que inciden en la implementación y transferencias de embriones in vitro para los sistemas ganaderos en los municipios beneficiados.

4. LA CLAUSULA DECIMA PRIMERA DEL CONVENIO ESPECIAL, SE REFIERE A LA PROPIEDAD DE LOS BIENES ADQUIRIDOS CON RECURSOS DEL PROYECTO. ¿LOS SEMOVIENTES OBJETO DE CONSULTA SE ENTIENDEN INCLUIDOS EN ESTA CLÁUSULA?

RESPUESTA: En relación a la inquietud planteada, se debe tener en cuenta que las cláusulas primera y segunda del Convenio especial de Cooperación 120 de 2019 señalan una remisión expresa al DOCUMENTO TÉCNICO del proyecto “IDENTIFICACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS FACTORES GENÉTICOS, NUTRICIONALES Y SANITARIOS QUE AFECTAN LOS ÍNDICES DE GESTACIÓN A PARTIR DE EMBRIONES IN VITRO EN BOVINOS EN EL DEPARTAMENTO DE NORTE DE SANTANDER” con el código BPIN 2018000100076”, siendo este parte integral del acuerdo de voluntades.

Teniendo en cuenta lo anterior, el documento técnico en relación la titularidad, administración, custodia y cuidado de bienes, establece entre otros aspectos que “La titularidad de los bienes y resultados derivados en ejecución del objeto del proyecto quedará a cargo de la Gobernación Norte de Santander; a excepción de las 840 hembras receptoras y sus posibles crías; quienes estarán a cargo de las asociaciones ganaderas a través de sus miembros beneficiarios.

Por lo expuesto, concretamente se responde que la dispuesto en la cláusula DECIMA PRIMERA no aplica para los semovientes”. (Subrayado fuera de texto).

CONSIDERACIONES

El convenio especial de cooperación No. 00120 celebrado entre el departamento de Norte de Santander y la Universidad Francisco de Paula Santander seccional Ocaña, estipula:

"(...) acuerdan suscribir el presente convenio especial de Cooperación, previas las siguientes consideraciones:

(...)

20. Que mediante el acuerdo 074 del 10 de Abril de 2019, el Órgano Colegiado de Administración y Decisión OCAD viabilizó, priorizó, aprobó y designó como Ejecutor a la Gobernación del Departamento de Norte de Santander del proyecto denominado: "IDENTIFICACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS FACTORES GENÉTICOS, NUTRICIONALES Y SANITARIOS QUE AFECTAN LOS ÍNDICES DE GESTACIÓN A PARTIR DE EMBRIONES IN VITRO EN BOVINOS EN EL DEPARTAMENTO DE NORTE DE SANTANDER" (...);

21. Que el Departamento de Norte de Santander en su condición de ejecutor del mencionado proyecto de inversión pública, tiene la responsabilidad de adelantar los tramites (Sic) contractuales para la operación del mismo, razón por la cual se analizó que el artículo 2 del Decreto-Ley 591 de 1991; el artículo 18 de la Ley 1286 de 2009, que modificó la Ley 29 de 1990; y el Documento CONPES 3582 de 2009 en los que se define las actividades de ciencia y tecnología e innovación como las orientadas entre otros aspectos a: "Crear, fomentar, desarrollar y financiar empresas que incorporen innovaciones científicas o tecnológicas aplicables a la producción nacional, al manejo del medio ambiente o al aprovechamiento de los recursos naturales;

(...)

53). Que, Conforme a lo anterior, las partes han decidido celebrar el presente convenio que se regirá por las siguientes cláusulas:

PRIMERA-OBJETO: Aunar esfuerzos y recursos técnicos, administrativos y financieros entre EL DEPARTAMENTO DEL NORTE DE SANTANDER y LA UNIVERSIDAD FRANCISCO DE PAULA SANTANDER OCAÑA, para la ejecución de las actividades del proyecto "IDENTIFICACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS FACTORES GENÉTICOS, NUTRICIONALES Y SANITARIOS QUE AFECTAN LOS ÍNDICES DE GESTACIÓN A PARTIR DE EMBRIONES IN VITRO EN BOVINOS EN EL DEPARTAMENTO DE NORTE DE SANTANDER" identificado con el código BPIN 2018000100076; Conforme lo establecido en el documento técnico, la MGA, el presupuesto aprobado por el OCAD y los estudios previos de conveniencia y oportunidad, los cuales harán parte integral del presente contrato.

(...)

TERCERA: OBLIGACIONES GENERALES.

I). DEL DEPARTAMENTO DE NORTE DE SANTANDER. A- Efectuar de manera oportuna el desembolso de los recursos económicos del proyecto en la cuenta bancaria que el COOPERANTE abrirá en el territorio Nacional a nombre del proyecto, para manejar única y exclusivamente los dineros que serán depositados para la ejecución de las actividades del proyecto.

(...)

II). OBLIGACIONES DEL OPERADOR O COOPERANTE: (...) J. Aperturar una cuenta bancaria en una entidad financiera de amplio reconocimiento en el territorio Nacional y avalada por la superintendencia Financiera de Colombia, única y exclusivamente para que sean consignados los dineros destinados a la ejecución de las actividades del proyecto a cargo del COOPERANTE (...)

(...)

DECIMA PRIMERA: PROPIEDAD DE LOS BIENES ADQUIRIDOS CON RECURSOS DEL PROYECTO. La totalidad de bienes muebles, equipos y herramientas tecnológicas que fueren adquiridos con recursos del proyecto, para los fines atinentes al cumplimiento del objeto del presente convenio, serán devueltos al DEPARTAMENTO NORTE DE SANTANDER, a la finalización de la ejecución de actividades propias del objeto contractual, previo a la liquidación del contrato.

(...)

VIGÉSIMA SEXTA: REINTEGRO: A la finalización del proyecto, EL COOPERANTE, reintegrará a EL DEPARTAMENTO DE NORTE DE SANTANDER, los recursos recibidos y no ejecutados ni comprometido y los rendimientos financieros generados por el aporte de los recursos otorgados por el Departamento de Norte de Santander del Fondo de Ciencia Tecnología e Innovación del SGR. En caso de que EL COOPERANTE, no reintegre los dineros, la obligación se consignará en el acta de liquidación firmada por las partes o mediante resolución motivada. EL COOPERANTE acepta que el acta de liquidación o la resolución que la establezca, presta mérito ejecutivo, y renuncia a toda clase de requerimientos para ser constituida en mora acerca de las obligaciones allí establecida”. (Subrayado fuera de texto)

Respecto de la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, en el numeral 6.1.1 Activos, establece:

“53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso”. (Subrayado fuera de texto)

La Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores de Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, 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.

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, incorporado por la resolución 386 de 2018 al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y modificado por la resolución 090 de 2020, establece:

“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

(...)

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 (...)

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.

(...)

3.2. 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. (...) (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno establece como criterio para el reconocimiento de los activos, entre otros, el control de los recursos, que hace referencia a que la entidad tiene la capacidad de utilizar o definir el uso que un tercero debe darle a esos recursos con el fin de obtener los beneficios económicos o potencial de servicio relacionados.

Por su parte, el convenio especial de cooperación No. 00120 celebrado entre el Departamento de Norte de Santander y la Universidad Francisco de Paula Santander seccional Ocaña designa como ejecutor del proyecto de inversión al Departamento, mientras que la Universidad actúa como operador.

Por lo anterior, y teniendo en cuenta que: 1) en la cláusula tercera del convenio se obliga al operador a abrir una cuenta bancaria para que sean consignados los dineros destinados a la ejecución de las actividades del proyecto a cargo; 2) en la cláusula décima primera se estipula que la totalidad de los bienes adquiridos con recursos del proyecto deben ser devueltos al Departamento de Norte de Santander a la finalización de la ejecución de actividades propias del objeto contractual; y 3) en la cláusula vigésima sexta se establece el reintegro de los recursos no ejecutados y los rendimientos financieros generados al Departamento de Norte de Santander a la finalización del proyecto; la Universidad no debió reconocer los semovientes objeto de su consulta como activos, debido a que no se configuran los elementos de control, y actúa como operador del proyecto de inversión.

Por lo tanto, para el reconocimiento de los recursos recibidos en el marco del convenio objeto de su consulta, la Universidad, como operador del proyecto y entidad que administra los recursos, debió aplicar el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, para lo cual, cuando el departamento le hizo entrega de los recursos en efectivo debió registrar 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.

Con la gestión de los recursos, la Universidad debió registrar 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. Adicionalmente, si el uso de los recursos implicó la generación de un activo para ser administrado por la universidad, como es el caso de los semovientes objeto de su consulta, esta debió registrar un débito en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

Con la entrega de los semovientes a los beneficiarios, la Universidad debió registrar un débito en la subcuenta 930806-Bienes de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Ahora bien, como la Universidad no aplicó el procedimiento contable previamente señalado, debe aplicar lo establecido en la Norma de políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores, ajustando el valor de las partidas de activos, pasivos y patrimonio, que se vieron afectadas por el error; además, en caso de que el error sea material, reexpresará de manera retroactiva la información comparativa afectada y al ser un corrección de un error correspondiente a periodos anteriores deberá afectarse la subcuenta que corresponda de la cuenta 3109-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

CONCEPTO No. 20221100019401 DEL 08-04-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos que se encuentran en patrimonio autónomo a través de fiducia mercantil.

Doctor
LEONARDO NIÑO ROCHA
Asesor I – Sección Contabilidad
Fondo Adaptación
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° 20220010010022 el 25 de febrero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) En virtud de lo anterior, el Fondo Adaptación ejecuta los recursos de inversión a través de patrimonios autónomos, creados mediante contratos de fiducia mercantil de administración y pagos vigentes, detallados de la siguiente manera:

Contrato de Fiducia Mercantil 3-1-23-139 de fecha 28 de septiembre de 2011, celebrado entre el Fondo Adaptación y Fiduciaria la Previsora S.A. Fiduprevisora S.A. que tiene por objeto la constitución de un Patrimonio Autónomo con los recursos que entregue el FIDEICOMITENTE para la realización y ejecución de los diferentes proyectos gestionados por el Fondo Adaptación. En virtud de lo anterior la FIDUCIARIA, con los recursos recibidos, deberá administrar, invertir y efectuar los pagos que le sean solicitados por el FIDEICOMITENTE.

Contrato de Fiducia Mercantil No. 049 del 25 de mayo de 2012 celebrado entre el Fondo Adaptación y el Consorcio FADAP 2012 integrado por Fiduciaria de Occidente S.A. y Fiduciaria Popular S.A, el cual tiene por objeto La Fiduciaria se obliga con el Fondo a constituir un patrimonio autónomo con los recursos de inversión del Fondo Adaptación para el recaudo, administración, inversión y pagos, en virtud de lo establecido en el artículo 5° del Decreto 4819 de 2010, reglamentado por el Decreto 2906 de 2011. El contrato se cumplirá de conformidad con los términos, condiciones y requisitos establecidos en los términos y condiciones contractuales, sus adendas, su anexo técnico y la oferta presentada por la Fiduciaria el 27 de abril de 2012, documentos que forman parte integral del presente contrato.

Es de anotar, que los rendimientos financieros administrados por el Fondo Adaptación a través de sus patrimonios autónomos deben ser invertidos de acuerdo con lo dispuesto para tales fines por el Decreto 1525 de 2008, el cual fue compilado en el Decreto 1068 de 2015 “Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Hacienda y Crédito Público”.

Lo anterior, teniendo en cuenta lo decretado por el Congreso de la República anualmente en el presupuesto de rentas y recursos de capital y la ley de apropiaciones para la vigencia fiscal del 1 de enero al 31 de diciembre del año que corresponda, el cual en el artículo 10° del Capítulo I de la Tercera Parte de la Ley indica (...) “Los rendimientos financieros originados con recursos de la Nación, incluidos los negocios fiduciarios, deben consignarse en la Dirección General del Crédito Público y Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público en el mes siguiente a su recaudo, con excepción de aquellos originados por patrimonios autónomos que se hayan constituido por expresa autorización de la ley”. (Subrayado y negrilla fuera de texto).

De otra parte, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público emitió respuesta a las consultas efectuadas por la entidad en Junio 2013 y Octubre 2016, en los siguientes términos: “(...) Teniendo en cuenta que el Fondo Adaptación actúa como fideicomitente de los patrimonios autónomos a través de los cuales se administran los recursos, se reitera lo expuesto en el concepto con número de radicación 2-2013-020114 de 2013, en el sentido que los excedentes de liquidez que se generan en dichos patrimonios autónomos, deben ser invertidos de conformidad con el mismo régimen aplicable al Fondo Adaptación, esto de acuerdo con lo estipulado en el Decreto 1525 de 2008”.

(...)

Por lo anteriormente expuesto, y de acuerdo con lo solicitado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se solicita concepto para la parametrización contable del rubro de ingresos, es preciso señalar que el Fondo Adaptación no maneja presupuesto de ingresos, por concepto de recapitalización de rendimientos financieros de vigencias anteriores y actuales en el Sistema Integrado de Información Financiera SIIF-Nación, teniendo en cuenta que está pendiente generar el DRxC haciendo la imputación del ingreso de los recursos apropiados y ejecutados por rendimientos, y de esta forma proceder al cierre de la transacción en el Sistema.

(...)

Es importante precisar que, el Fondo Adaptación reconoce los hechos, transacciones y operaciones de las Fiducias en la cuenta contable 1926-Derechos en Fideicomiso, subcuenta 192603-FIDUCIA MERCANTIL, de conformidad a lo establecido en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

(...)

Por lo anteriormente expuesto, y teniendo en cuenta que el reconocimiento de las transacciones realizadas con las Fiduciarias, mediante contrato de Fiducia Mercantil ha sido objeto de hallazgo por parte de la Contraloría General de la República en la auditoría realizada a la entidad en la vigencia 2020 sobre la aplicación inadecuada del criterio de clasificación del hecho económico utilizada por el Fondo para el registro contable de estas operaciones. En ese orden de ideas, se solicita se emita

concepto para confirmar la adecuada clasificación para el reconocimiento del hecho económico utilizada por el Fondo para las transacciones, hechos u operaciones de los patrimonios autónomos constituidos mediante contrato de Fiducia Mercantil”.

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno mediante la Resolución No. 386 de 2018 y modificado por la Resolución No. 090 de 2020, menciona:

“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.

1.2.1.1. 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...

(...)

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”. (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución No. 218 de 2021, describe la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO de la siguiente manera: “Representa el valor de los derechos fiduciarios controlados por la entidad, administrados a través de contratos de fiducia mercantil”. Adicionalmente, en la dinámica de la cuenta establece que se debita, entre otros, por: “1- El valor del derecho en el respectivo patrimonio autónomo. 2- El mayor valor de los derechos, producto de la actualización.”, y

se acredita también por “el menor valor de los derechos, producto de la actualización”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas y lo indicado en la consulta, se concluye que corresponde al Fondo Adaptación aplicar el numeral 1.2.1. Patrimonios autónomos del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, para el reconocimiento de los hechos económicos relacionados con los recursos que se encuentran en patrimonios autónomos a través de fiducia mercantil, dado que los recursos que han sido entregados se encuentran bajo el control de la entidad, quien los gestiona, en razón a que define el destino de estos recursos. Por lo tanto, los patrimonios autónomos se han constituido para efectuar procesos de administración frente a actividades pactadas donde el Fondo Adaptación es quien reconoce los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados con la ejecución de dichos recursos.

Por lo anterior, cuando el Fondo Adaptación entregue los recursos debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta de la cuenta que identifique el activo transferido o la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

A partir de la información que sea entregada por la fiducia, el Fondo actualizará el saldo de los recursos que se encuentran en el patrimonio, de forma tal que si el saldo del patrimonio es mayor al registrado reconocerá un débito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y un crédito en la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS.

Si el saldo es menor, el Fondo registrará un débito en la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS y un crédito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil – Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. Pero si el menor valor corresponde a la entrega de activos no monetarios que fueron distribuidos de forma gratuita o a precios no significativos en ejecución de la política pública a cargo de la entidad, el débito será en la subcuenta que corresponda de la cuenta de los grupos 54-TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES o 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, según sea el caso del hecho económico.

De igual manera, cuando se usen recursos del patrimonio autónomo para cancelar obligaciones a cargo del Fondo, este hecho lo registrará debitando la subcuenta de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

En relación con los rendimientos financieros que se generen por los recursos que conforman el patrimonio autónomo, y dado que serán reinvertidos en el patrimonio para el cumplimiento de las actividades y funciones del cometido estatal del Fondo, estos se reconocerán como un mayor valor del derecho en fideicomiso a partir de la información que sea entregada por la fiducia, para lo cual se debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS

EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

CONCEPTO No. 20221100036381 DEL 27-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de recursos entregados en administración.

Doctor
CÉSAR 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° 20220010018032 del 18 de abril de 2022 y el N° 20220010018892 del 21 de abril de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

La Agencia de Desarrollo Rural (ADR) cofinancia Proyectos Integrales de Desarrollo Agropecuario y Rural (PIDAR) que son presentados por organizaciones sociales, comunitarias y productivas rurales, que permiten fortalecer la gestión del desarrollo agropecuario y rural, y contribuir a mejorar las condiciones de vida de los pobladores rurales que conforman dichas organizaciones.

Cuando son viabilizados los proyectos por la ADR, se expide una resolución donde se asignan los recursos con los cuales se cofinancia la ejecución del proyecto, estos recursos junto con los aportes de la asociación son depositados en un encargo fiduciario aperturado por la asociación beneficiaria.

Los recursos de cofinanciación asignados mediante resolución se registran en la cuenta contable 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y se van agotando de acuerdo con los informes entregados por la Vicepresidencia de Integración Productiva de la ADR, área encargada de ejercer el control y seguimiento de los recursos.

Por lo anterior, la Agencia de Desarrollo Rural realiza las siguientes consultas:

- “1. La Agencia de Desarrollo Rural ADR, debe registrar los recursos de cofinanciación que aporta a las asociaciones en una cuenta del activo e ir reconociendo el gasto a medida que se van ejecutando los proyectos; o debe realizar el registro directamente en la cuenta del gasto en el periodo contable que realiza el desembolso y llevar un control en cuentas de orden.
2. Debe la Agencia de Desarrollo Rural-ADR, registrar o controlar los recursos de cofinanciación aportados por la asociación, directamente en las cuentas del estado de la situación financiera y

del estado de resultados; ¿en caso afirmativo su incorporación en el estado de situación financiera sería afectando directamente la cuenta de patrimonio?, ¿o se debe controlar esta contrapartida en cuentas de orden?

3. Debe la Agencia de Desarrollo Rural-ADR, registrar mensualmente los rendimientos financieros generados por los recursos de cofinanciación aportados al proyecto y administrados a través del encargo fiduciario, teniendo en cuenta que estos se destinarán a financiar también el proyecto.
4. Debe la ADR registrar también los rendimientos financieros generados por los recursos aportados por la asociación.
5. La ADR puede llevar solo el control de los recursos aportados para cofinanciar y en las notas a los estados financieros en un acápite especial informar sobre el valor total del proyecto incluyendo las contrapartidas, su ejecución y los rendimientos financieros generados y capitalizados al proyecto.
6. ¿En el caso de que la ADR debe controlar los recursos en la cuenta del activo, es correcto utilizar la cuenta 1908?”

El 17 de mayo de 2022 mediante llamada telefónica el doctor Fabian Darío Arango López amplió el contexto de la consulta y envía por correo electrónico la Resolución 551 del 21 de diciembre de 2021 “Por medio de la cual se aprueba la cofinanciación del Proyecto Integral de Desarrollo Agropecuario y Rural con enfoque territorial de iniciativa asociativa identificado con el BP No. 3138 (...)” y el procedimiento de ejecución de los proyectos integrales de desarrollo agropecuario y rural con enfoque territorial a través de modalidad directa del 4 de octubre de 2021.

CONSIDERACIONES

El numeral 5. del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos”.

En el numeral 6. Estados financieros de propósito general del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, se establece:

“6.1. Definición de los elementos de los estados financieros

(...)

6.1.1. Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

88. 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.

89. 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.

90. 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.

6.5. Presentación de los estados financieros

6.5.1. Selección de la información

(...)

135. La información revelada 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 los estados financieros.". (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado 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.

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.

(...)

1.1.2. Fiducia de administración y pagos

(...)

1.1.2.1. Entrega de recursos en efectivo y pago de obligaciones

Cuando los recursos se entreguen al encargo fiduciario para el pago de obligaciones, la entidad debitará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS (...).

Con el pago de las obligaciones, la entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditará la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...).

1.1.2.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos en efectivo entregados a la sociedad fiduciaria se registrarán debitando la subcuenta 190803-Encargo fiduciario - Fiducia de administración y pagos de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...) y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS (...) de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS

(...)

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, (...).

Si los recursos se giran directamente al 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 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.

(...)

Cuando los recursos entregados provengan del Presupuesto General de la Nación, se aplicará lo definido en el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales”. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) actualizado según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2021, 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”.

La Circular 048 del 6 de julio de 2021 de la Agencia Nacional de Desarrollo Rural establece los lineamientos para el alcance de reinversión de excedentes y rendimientos financieros de los PIDAR a través de la ejecución en modalidad Directa y excedentes de recurso en el marco de Convenios de Cooperación, de la siguiente manera:

“1. PARA LA EJECUCIÓN DE LOS PROYECTOS INTEGRALES DE DESARROLLO AGROPECUARIO Y RURAL CON ENFOQUE TERRITORIAL A TRAVÉS DE MODALIDAD DIRECTA SE TENDRÁ EN CUENTA:

1.1. Rendimientos Financieros:

(...)

Es por esto por lo que se concluye en el Acta del 26 de mayo que soporta esta directriz, que, para el caso de los rendimientos financieros generados por los recursos de cofinanciación entregados bajo el modelo de ejecución directa, los mismos pueden ser reinvertidos en el PIDAR o su operatividad”.

El contrato de encargo fiduciario irrevocable de administración y pagos No. 779 - 2.021 – entre la ADR y el Resguardo Indígena de San Lorenzo estipula:

“CAPÍTULO II

OBJETO

TERCERA. - OBJETO: El objeto del presente contrato de ENCARGO FIDUCIARIO consiste en que LA FIDUCIARIA facilite a EL CONSTITUYENTE el desarrollo del PROYECTO; para lo cual a través del mismo (i) se recibirán y administrarán, de forma independiente, en los Fondos de Inversión Colectiva que

administra la FIDUCIARIA o en cuentas bancarias, los RECURSOS derivados de las FUENTES, (ii) atender las ÓRDENES DE PAGO impartidas por EL CONSTITUYENTE a favor de los BENEFICIARIOS DE PAGO y de éste mismo, aprobadas por el SUPERVISOR y (iii) se atenderán las demás instrucciones impartidas por el CONSTITUYENTE que se encuentren dentro de la finalidad del presente contrato, dando cumplimiento a lo establecido en el PLAN DE INVERSIÓN y con el visto bueno del SUPERVISOR.

La utilización del vehículo Fiduciario para el presente contrato obedece al interés de EL CONSTITUYENTE de brindar transparencia y confianza en la administración de los recursos que se vinculen a la ejecución del PROYECTO.

(...)

CAPÍTULO III

BENEFICIARIOS – INSTRUCCIONES -PAGOS

CUARTA. - BENEFICIARIOS: Será beneficiario del presente contrato:

1. El CONSTITUYENTE, consistiendo su beneficio en disponer de los RECURSOS objeto de administración. Por lo anterior, estos recursos serán destinados única y exclusivamente al PROYECTO, en cumplimiento del PLAN DE INVERSIÓN y con aprobación del SUPERVISOR, en este sentido, la responsabilidad por cualquier desviación de los recursos será a cargo del CONSTITUYENTE, quien, en los términos del presente contrato, dispondrá de los RECURSOS conforme la ejecución del PROYECTO.

(...)

Parágrafo Primero: EL CONSTITUYENTE no podrá ceder los derechos económicos que le llegasen a corresponder sin aprobación previa de la ADR, salvo juicio legal que así lo determine.

Parágrafo Segundo: Los rendimientos que generen los RECURSOS en los Fondos de Inversión Colectiva que administra LA FIDUCIARIA, harán parte de los activos del ENCARGO FIDUCIARIO y los mismos serán destinados al PROYECTO o las distintas entidades cofinanciadoras, de ser el caso, de conformidad con las instrucciones que éstas impartan para el efecto, atendiendo las normas que regulen la materia.

SEXTA. – PROCEDIMIENTO PARA ATENDER LAS ORDENES DE PAGO: Para la realización de pagos a favor de los BENEFICIARIOS DE PAGOS y LA FIDUCIARIA seguirán el MANUAL OPERATIVO del encargo fiduciario, sin perjuicio de esto deberán seguir los siguientes lineamientos generales:

1. Para la iniciación de desembolsos de los recursos administrados el representante de EL CONSTITUYENTE se constituirá como el autorizado para ordenar los giros sin perjuicio de la autorización que este pueda dar a sus delegados mediante el diligenciamiento de la tarjeta de firmas entregada por LA FIDUCIARIA, acompañada de la comunicación en la que indique los nombres de las personas designadas para tal fin plenamente identificadas, el cargo que ejercen en la empresa, y sus correos electrónicos. De igual manera procederá el SUPERVISOR quién autorizará los giros indicados

por el CONSTITUYENTE. Cada vez que se haga un cambio en una o más de las firmas, EL CONSTITUYENTE informará a LA FIDUCIARIA mediante documento escrito firmado y autorizado por el supervisor”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Preguntas 1, 3, 5 y 6

De conformidad con lo establecido en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, tales recursos corresponden a aquellos que se encuentran bajo el control de la entidad y se entregan con el propósito de que la entidad que los recibe los administre, mediante un negocio fiduciario, el cual puede ser encargo fiduciario, fiducia pública o fiducia mercantil. Se precisa que la administración de estos recursos se centra en cumplir con la finalidad definida con la entrega de los mismos, siendo 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.

Existen diversos indicios para determinar si una entidad que entrega recursos en administración a sociedades fiduciarias directamente o a través de otra entidad, debe reconocerlos como recursos entregados en administración; a continuación citaremos los más importantes, pero no son los únicos: i) la entidad que entrega los recursos 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; ii) si la entidad que administra (receptora) no los ejecuta en su totalidad, los excedentes deben devolverse a la entidad que los entregó, lo cual no constituye una condición, sino que obedece a una devolución de recursos no ejecutados a su titular; y iii) si se generan rendimientos financieros, estos tendrán que destinarse al proyecto o deberán ser devueltos a la entidad que entrega los recursos en administración, por cuanto dicha entidad, al ser la que los controla, está disponiendo de los mismos.

Respecto a su consulta, se tiene que la ADR entrega recursos a diversas asociaciones para que estas constituyan con los mismos un encargo fiduciario para llevar a cabo la ejecución de los PIDAR y la ADR ostenta el control de estos recursos, en este sentido, con base en los antecedentes señalados, corresponde a la ADR reconocer los recursos entregados a las diversas asociaciones, a través del encargo fiduciario como recursos entregados en administración.

Por lo tanto, cuando se entreguen los recursos, la ADR debitará la subcuenta respectiva de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, los rendimientos financieros generados por los recursos de cofinanciación aportados al proyecto por parte de la ADR y administrados a través del encargo fiduciario, corresponden a ingresos de la ADR, por lo cual en aplicación del Procedimiento contable para el registro de los recursos

entregados en administración se registrarán debitando la subcuenta respectiva de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

En la medida que la asociación, como entidad administradora, ejecute los recursos conforme a la finalidad establecida e informe a la ADR (entidad que controla los recursos), esta deberá reconocer los activos, pasivos o gastos correspondientes y disminuir la subcuenta respectiva de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Respecto a las revelaciones, el Marco Conceptual para Entidades de Gobierno preceptúa que se deberá revelar en las notas a los Estados Financieros la información que cumpla 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 los estados financieros.

Preguntas 2 y 4

En cuanto a los recursos aportados por la asociación y los rendimientos generados por estos recursos, la ADR no deberá revelarlos ni reconocerlos en su contabilidad en razón a que estos no le representan derechos, no son recursos sobre los cuales la entidad tenga control o espere obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, ni corresponden a incrementos en el potencial de servicio o en los beneficios económicos futuros producidos a lo largo del periodo contable.

CONCEPTO No. 20221100042161 DEL 06-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos entregados en administración por la Agencia de Desarrollo Rural a los municipios de Sincelejo y San Cristóbal

Doctor
CÉSAR AUGUSTO CASTAÑO JARAMILLO
Secretario General
Agencia de Desarrollo Rural -ADR
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° 20220010018882 del 21 de abril de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Agencia de Desarrollo Rural -ADR, para dar cumplimiento a su cometido estatal, realizo convenios interadministrativos con varios municipios y gobernaciones de Colombia con el fin de ejecutar el proyecto de FORTALECIMIENTO A LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO PÚBLICO DE EXTENSIÓN AGROPECUARIA NACIONAL, a través de estos convenios se transfirieron recursos a los municipios que en conjunto con los aportes que estos realizaban, se realizara la prestación del servicio público de extensión agropecuaria, a través de la contratación de las entidades prestadoras del servicio de extensión agropecuaria EPSEAM debidamente habilitadas.

Los recursos se giraron a una cuenta aperturada exclusivamente para el manejo del recurso girado por la ADR.

Los recursos aportados por la ADR para la ejecución del convenio se registran contablemente en el código contable 1.9.08- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, los cuales se van agotando contablemente de acuerdo con los informes entregados por el supervisor designado por la ADR

CONSULTA

1. La Agencia de Desarrollo Rural ADR, debe registrar los recursos girados para la ejecución del convenio interadministrativo en una cuenta del activo e ir reconociendo el gasto a medida que se van

ejecutando los proyectos; o debe realizar el registro directamente en la cuenta del gasto en el periodo contable que realiza el desembolso.

2. Debe la Agencia de Desarrollo Rural-ADR, registrar o controlar los recursos aportados por los municipios y gobernaciones para la ejecución del convenio interadministrativo, directamente en las cuentas del estado de la situación financiera y del estado de resultados; ¿en caso afirmativo su incorporación en el estado de la situación financiera sería afectando directamente la cuenta del patrimonio?, ¿o se debe controlar esta contrapartida en cuentas de orden?

3. Debe la Agencia de Desarrollo Rural-ADR, registrar mensualmente los rendimientos financieros generados por los recursos aportados al convenio interadministrativo.

4. La ADR puede llevar solo el control de los recursos aportados al convenio y en las notas a los estados financieros en un acápite especial informar sobre el valor total del convenio incluyendo las contrapartidas, su ejecución y los rendimientos financieros generados.

5. ¿En el caso de que la ADR debe controlar los recursos en la cuenta del activo, es correcto utilizar la cuenta 1908?”.

CONSIDERACIONES

El Convenio Interadministrativo No. 11462021, suscrito entre La Agencia de Desarrollo Rural- ADR y el municipio de Sincelejo (Sucre), señala:

“PRIMERA. OBJETO: Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros entre el municipio de SINCELEJO y La Agencia de Desarrollo Rural – ADR, para canalizar los recursos que permitirán la prestación del servicio público de extensión agropecuaria, a través de la contratación de las entidades prestadoras del servicio de extensión agropecuaria en EPSEA, debidamente habilitadas. (...) Conforme a los proyectos aprobados para el año 2021 y el anexo técnico para efectos de la prestación del servicio de extensión agropecuaria del Departamento de Sucre, se definieron las líneas productivas, los objetivos por aspecto del enfoque, los componentes a tener en cuenta, los métodos de extensión a desarrollar (individuales y grupales) e indicadores de gestión, producto e impacto.

SEGUNDA. PRODUCTOS DEL CONVENIO: (...) 3) Informes periódicos en los que conste la verificación de la ejecución del convenio conforme los productos y/o informes entregados por el municipio de SINCELEJO.

(...)

CUARTA. OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DEL MUNICIPIO DE SINCELEJO: 1) Aportar la contrapartida en dinero o en bienes y servicios según corresponda, para amparar presupuestalmente la contratación de la EPSEA que prestará el servicio público de extensión agropecuaria, conforme se relaciona en la tabla de contrapartidas del convenio. 2) Abrir una cuenta bancaria única y exclusiva para la ejecución de los recursos percibidos a través de este convenio, la cual se cancelará una vez terminada la ejecución del mismo, y realizar las gestiones pertinentes para su debida exoneración de impuestos,

gravámenes y tasas. La apertura de la cuenta deberá hacerse dentro cinco (5) días hábiles siguientes a la firma del acta de inicio. (...) 5) Contratar la EPSEA que prestará el servicio público de extensión agropecuaria en su territorio, aplicando los requisitos establecidos en el artículo 35 de la Ley 1876 de 2017, con los aportes desembolsados por LA ADR y los propios del municipio, conforme se relaciona en la tabla de contrapartidas del convenio. Una vez realizado el desembolso, el municipio deberá iniciar inmediatamente la contratación de la EPSEA en los tiempos de ley, de acuerdo con la modalidad prevista. (...)

QUINTA. OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DE LA ADR. 1) Aportar la contrapartida en dinero para amparar presupuestalmente la contratación de la EPSEA que prestará el servicio público de extensión agropecuaria, conforme se relaciona en la tabla de contrapartidas del convenio, la cual se desembolsará una vez el municipio incorpore a su presupuesto los recursos aportados por LA ADR y abra la cuenta bajo las condiciones descritas. 2) Hacer seguimiento a la inversión de los recursos aportados por el municipio. 3) Prestar el apoyo técnico que se requiera en desarrollo del convenio y la ejecución de los contratos derivados del mismo. (...)

SEXTA. SUPERVISIÓN DEL CONVENIO. La supervisión y control de la ejecución del convenio estará a cargo del Director de la Unidad Técnica Territorial 3 de La ADR, o quien designe por escrito el Ordenador del Gasto de LA ADR; por parte del municipio de SINCELEJO, por el funcionario que se designe; (...) PARÁGRAFO PRIMERO. (...) 3) Vigilar la realización de las actividades del convenio conforme a lo establecido en el mismo. (...) 5) Elaborar informes periódicos de supervisión, en los que conste la verificación de la ejecución del convenio conforme los productos y/o informes entregados por el municipio de SINCELEJO. 6) El supervisor presentará un informe final con recibo a satisfacción que dé cuenta de las actividades realizadas durante la ejecución del convenio. (...) PARÁGRAFO SEGUNDO: Los informe que debe presentar los supervisores deben tener cuatro (4) componentes: administrativo, jurídico, técnico y financiero, el cual debe ser redactado de manera coherente con la ejecución del Plan Operativo. El componente financiero debe relacionar la ejecución de los aportes de los recursos del convenio, destinados para amparar presupuestalmente el contrato de la EPSEA que prestará el servicio público de extensión agropecuaria. El informe debe venir acompañado de todos los soportes establecidos para cada actividad.

(...)

DÉCIMA PRIMERA. DESEMBOLSO DE LOS RECURSOS DEL CONVENIO. El desembolso de los aportes de LA ADR, se realizarán directamente al municipio asociado al convenio, con los cuales se pagarán los servicios prestados por la EPSEA contratada (s) por el municipio de Sincelejo. Para tal efecto, el municipio de SINCELEJO deberá incorporar los recursos a su presupuesto mediante los trámites administrativos internos a que haya lugar. PARÁGRAFO PRIMERO: Todos los aportes del convenio incluyen impuestos, tasas, descuentos, contribuciones, gastos para la suscripción y legalización del contrato de prestación de servicios que suscriba el municipio de SINCELEJO con la (s) EPSEA (S) respectiva (s) y los demás a que haya lugar. PARÁGRAFO SEGUNDO: Los recursos se transfieren una vez se cuente con el respectivo acto administrativo de incorporación presupuestal y se abra la cuenta bancaria que genere rendimientos financieros por parte del municipio de SINCELEJO, destinada única y exclusivamente para la administración de los recursos recibidos de LA ADR. PARÁGRAFO TERCERO: Los rendimientos financieros generados por los recursos aportados por LA ADR se deben consignar

de forma mensual al tesoro nacional. PARÁGRAFO CUARTO: Los recursos que no sean comprometidos por el municipio de SINCELEJO en la contratación de la (s) EPSEA (S) respectiva (s), deberán ser integrados a LA ADR. Igualmente, los recursos que no sean ejecutados por la (s) EPSEA (S) contratada (s) deberán ser reintegrados a LA ADR, conforme a los procedimientos administrativos y financieros propias de cada entidad”.

Así mismo, el Convenio Interadministrativo No. 1160, suscrito entre La Agencia de Desarrollo Rural y el municipio San Cristóbal (Bolívar), señala:

“PRIMERA. OBJETO: Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y financieros entre el municipio de SAN CRISTÓBAL, Departamento de Bolívar y La Agencia de Desarrollo Rural – ADR, para canalizar los recursos que permitirán la prestación del servicio público de extensión agropecuaria, a través de la contratación de las entidades prestadoras del servicio de extensión agropecuaria en EPSEA, debidamente habilitadas. (...) Conforme a los proyectos aprobados para el año 2021 y el anexo técnico para efectos de la prestación del servicio de extensión agropecuaria en el municipio de SAN CRISTÓBAL, se definieron las líneas productivas, los objetivos por aspecto del enfoque, los componentes a tener en cuenta, los métodos de extensión a desarrollar (individuales y grupales) e indicadores de gestión, producto e impacto.

SEGUNDA. PRODUCTOS DEL CONVENIO: (...) 3) Informes periódicos en los que conste la verificación de la ejecución del convenio conforme los productos y/o informes entregados por el municipio de SAN CRISTÓBAL.

(...)

CUARTA. OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DEL MUNICIPIO DE SAN CRISTÓBAL: 1) Aportar la contrapartida en dinero o en bienes y servicios según corresponda, para amparar presupuestalmente la contratación de la EPSEA que prestará el servicio público de extensión agropecuaria, conforme se relaciona en la tabla de contrapartidas del convenio. 2) Abrir una cuenta bancaria única y exclusiva para la ejecución de los recursos percibidos a través de este convenio, la cual se cancelará una vez terminada la ejecución del mismo, y realizar las gestiones pertinentes para su debida exoneración de impuestos, gravámenes y tasas. (...) 5) Contratar la EPSEA que prestará el servicio público de extensión agropecuaria en su territorio, aplicando los requisitos establecidos en el artículo 35 de la Ley 1876 de 2017, con los aportes desembolsados por LA ADR y los propios del municipio, conforme se relaciona en la tabla de contrapartidas del convenio. Una vez realizado el desembolso, el municipio deberá iniciar inmediatamente la contratación de la EPSEA en los tiempos de ley, de acuerdo con la modalidad prevista. (...)

QUINTA. OBLIGACIONES ESPECÍFICAS DE LA ADR. 1) Aportar la contrapartida en dinero para amparar presupuestalmente la contratación de la EPSEA que prestará el servicio público de extensión agropecuaria, conforme se relaciona en la tabla de contrapartidas del convenio, la cual se desembolsará una vez el municipio de SAN CRISTÓBAL incorpore a su presupuesto los recursos aportados por LA ADR y abra la cuenta bajo las condiciones descritas. 2) Hacer seguimiento a la inversión de los recursos aportados por el municipio. 3) Prestar el apoyo técnico que se requiera en desarrollo del convenio y la ejecución de los contratos derivados del mismo. (...)

(...)

DÉCIMA PRIMERA. DESEMBOLSO DE LOS RECURSOS DEL CONVENIO. El desembolso de los aportes de LA ADR, se realizarán directamente al municipio de SAN CRISTÓBAL, con los cuales se pagarán los servicios prestados por la (s) EPSEA (S) contratada (s) por el municipio de San Cristóbal. Para tal efecto, el municipio de SAN CRISTÓBAL deberá incorporar los recursos a su presupuesto mediante los trámites administrativos internos a que haya lugar. PARÁGRAFO PRIMERO: Todos los aportes del convenio incluyen impuestos, tasas, descuentos, contribuciones, gastos para la suscripción y legalización del contrato de prestación de servicios que suscriba el municipio de SAN CRISTÓBAL con la (s) EPSEA (S) respectiva (s) y los demás a que haya lugar. PARÁGRAFO SEGUNDO: Los recursos se transfieren una vez se cuente con el respectivo acto administrativo de incorporación presupuestal y se abra la cuenta bancaria que genere rendimientos financieros por parte del municipio de SAN CRISTÓBAL, destinada única y exclusivamente para la administración de los recursos recibidos de LA ADR. PARÁGRAFO TERCERO: Los rendimientos financieros generados por los recursos aportados por LA ADR se deben consignar de forma mensual al tesoro nacional. PARÁGRAFO CUARTO: Los recursos que no sean comprometidos por el municipio de SAN CRISTÓBAL en la contratación de la (s) EPSEA (S) respectiva (s), deberán ser integrados a LA ADR. Igualmente, los recursos que no sean ejecutados por la (s) EPSEA (S) contratada (s) deberán ser reintegrados a LA ADR, conforme a los procedimientos administrativos y financieros propias de cada entidad”.

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 211 de 2021, establece:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PUBLICA

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

(...)

6. ESTADOS FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

(...)

6.1.1 Activos

53. Los activos son recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Un recurso controlado es un elemento que otorga, entre otros, el derecho de a) usar un bien para producir o

suministrar bienes o servicios, b) ceder el uso para que un tercero produzca o suministre bienes o servicios, c) convertir el recurso en efectivo a través de su disposición, d) beneficiarse de la revalorización de los recursos, o e) recibir una corriente de flujos de efectivo.

54. El control implica la capacidad de la entidad para usar un recurso o definir el uso que un tercero debe darle, a fin de obtener potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros. Al evaluar si existe o no control sobre un recurso, la entidad debe tener en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos: la titularidad legal, los riesgos inherentes al activo que se asumen y que son significativos, el acceso al recurso o la capacidad para negar o restringir su uso, la forma de garantizar que el recurso se use para los fines previstos y la existencia de un derecho exigible sobre el potencial de servicio o sobre la capacidad de generar beneficios económicos derivados del recurso.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

6.2.1. Reconocimiento de Activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

88. 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.

(...)

90. 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.

(...)

6.5 Presentación de los estados financieros

(...)

130. La presentación hace referencia a la selección, ubicación y organización de la información en los estados financieros y en las notas que los acompañan. Las decisiones sobre estos tres asuntos se deben tomar teniendo en cuenta las necesidades que tienen los usuarios de conocer acerca de los hechos económicos que influyen en la estructura financiera de una entidad.

(...)

6.5.1. Selección de la Información

132. La selección de la información tiene como objetivo determinar qué información se presenta en los estados financieros o se revela en las notas que los acompañan.

133. La información que se selecciona para presentar en los estados financieros es aquella que informa sobre los aspectos claves de la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad. Por su parte, la información que se selecciona para revelar en las notas a los estados financieros busca que la información sea más útil y proporcione detalles que ayuden a los usuarios a entenderla. La información a revelar en las notas no sustituye la información a presentar en los estados financieros.

(...)

135. La información revelada 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 los estados financieros.

136. Las decisiones sobre la selección de información requieren una revisión crítica y continua. Las transacciones, sucesos y otras partidas presentadas se deben reflejar de forma que transmitan su esencia económica en lugar de su forma legal, a fin de que se cumplan las características cualitativas de la información financiera de propósito general de Relevancia y Representación fiel". (Subrayado fuera de texto)

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para las Entidades de Gobierno, modificadas según la Resolución 211 de 2021, establecen:

“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". (Subrayado fuera del texto)

Por su parte, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según la Resolución 090 de 2020, estipula:

"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.

(...)

Cuando la entidad que administra los recursos, informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla debitará la cuenta que represente la naturaleza del activo generado, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN (...).

Con posterioridad, el activo generado se actualizará conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

(...)

3.3. Ingresos de los recursos entregados en administración

Los rendimientos financieros generados como resultado de los recursos entregados en administración se registrarán debitando la subcuenta (...) 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta (...) 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS".
(Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 218 de 2021, 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".

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye:

Pregunta 1 y 5

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. Para el caso de la consulta, se debe anotar que la Agencia de Desarrollo Rural - ADR entrega los recursos con el propósito de que la entidad que los recibe los administre, por lo que mantendrá el control sobre los recursos entregados a los municipios de Sincelejo (Sucre) y San Cristóbal (Bolívar) pues los convenios establecen 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.

De esta manera, y de acuerdo con lo descrito en el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, cuando la Agencia de Desarrollo Rural, como entidad que controla los recursos, los entregue para que sean administrados por el Municipio en una cuenta

bancaria desde donde se ejecutarán, la ADR 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 si los recursos son entregados mediante una Tesorería centralizada.

Cuando la entidad que administra los recursos, informe sobre la gestión realizada con los mismos, la entidad que los controla (Agencia de Desarrollo Rural-ADR) 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.

Pregunta 2

De acuerdo con lo indicado en el Procedimiento para el registro contable de los recursos entregados en administración, la Agencia de Desarrollo Rural como entidad que controla los recursos, registrará los activos, pasivos, ingresos o gastos, asociados a dichos recursos con base en la información que suministren los municipios de Sincelejo (Sucre) y San Cristóbal (Bolívar).

De la misma manera, es de anotar que los recursos aportados por las otras entidades para el desarrollo del objeto de los convenios, incluidos en la Clausula décima de los mismos, no son recursos objeto de control de la Agencia de Desarrollo Rural. Por lo tanto, son los municipios quienes ejercerán el control y la administración de esos recursos, por lo que la ADR no debe considerar su reconocimiento en sus estados financieros; sin embargo, si lo considera pertinente, podrá controlar dichos recursos en cuentas de orden de control.

Pregunta 3.

Los rendimientos financieros generados en forma periódica por los recursos aportados por parte de la ADR y administrados por los municipios, corresponden a ingresos de la ADR; por lo cual, en aplicación del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, estos se reconocerán con base en la información enviada por la entidad que los administra, debitando la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditando la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Adicionalmente, teniendo en cuenta que estos recursos no van a ser parte de los recursos entregados en administración, sino que serán girados a la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, la ADR debitará la subcuenta 138410-Derechos cobrados por terceros de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando los rendimientos sean trasladados a las cuentas establecidas por la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, la ADR 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.

Pregunta 4.

La ADR deberá reflejar en sus estados financieros los recursos entregados en administración a los municipios de acuerdo con lo expuesto en las respuestas anteriores. Ahora bien, en relación con la información a revelar en las notas a los estados financieros deberá atender lo expuesto en el Marco Conceptual en relación a la adecuada selección de información de manera que las transacciones, sucesos y partidas presentadas se reflejen de forma que se transmita la esencia económica en lugar de su forma legal y a fin de que se cumplan las características cualitativas de la información financiera de propósito general de Relevancia y Representación fiel.

De esta manera, la información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos y representa fielmente los hechos económicos.

CONCEPTO No. 20221100043341 DEL 10-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales
	SUBTEMA	Registro contable de los recursos girados por el Distrito Capital de Bogotá al tesoro nacional, para que sean ejecutados por el Departamento Administrativo para la Prosperidad Social en el programa de Protección Social al Adulto Mayor.

Doctor

JOHN FREDDY CANGREJO BERMÚDEZ

Subdirector Técnico

Subdirección Financiera

Departamento Administrativo para la Prosperidad Social (DPS)

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° 20220010019632 del 25 de abril de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“... de conformidad con el parágrafo 2 del decreto 812/2020, el Programa de Protección Social al Adulto Mayor - Colombia Mayor es ejecutado por Prosperidad Social, mediante las modalidades de subsidio económico directo, que se otorga en dinero y se gira directamente a los beneficiarios y de subsidio económico indirecto, que se otorga en servicios sociales básicos y se entrega a través de los Centros de Protección al Adulto Mayor y Centros Vida.

Las fuentes de financiación de estos subsidios son:

- Con situación de fondos, recursos incorporados en el presupuesto de la entidad y
- Sin situación de fondos, recursos recibidos del Ministerio de Trabajo e incorporados en el presupuesto de ingresos y recursos recibidos del Distrito Capital de Bogotá. Estos recursos son transferidos por el Ministerio de Trabajo y el Distrito Capital de Bogotá a la DTN, a través de la cuenta CUN a nombre de Prosperidad Social.

La ejecución del gasto para los recursos con situación de fondos y sin situación de fondos recibidos del Ministerio de Trabajo, son registrados en la contabilidad de Prosperidad Social en la subcuenta 555003.

La ejecución del gasto de los recursos sin situación de fondos recibidos del Distrito Capital de Bogotá es registrada contablemente por dicha entidad.

De acuerdo con lo anterior me permito solicitar concepto sobre lo siguiente:

1. ¿Cuál es el registro contable que debe realizar Prosperidad Social sobre los recursos sin situación de fondos que recibe del Distrito Capital de Bogotá?
2. ¿Cuál es registro contable que debe realizar el Distrito Capital de Bogotá sobre los recursos sin situación de fondos que entrega a Prosperidad Social?”.

CONSIDERACIONES

El Decreto 812 de 2020, “por el cual se crea el Registro Social de Hogares y la Plataforma de Transferencias Monetarias y se dictan otras disposiciones para atender las necesidades de los hogares en situación de pobreza y vulnerabilidad económica en todo el territorio nacional dentro del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica”, considera:

“Que el programa de Protección Social al Adulto Mayor-Colombia Mayor, tiene como objetivo fundamental proteger al adulto mayor que se encuentra en estado de indigencia o de extrema pobreza, contra la imposibilidad de generar ingresos y el riesgo derivado de la exclusión social, por medio de un subsidio en dinero.

(...)

Que el Decreto Legislativo 659 del 13 de mayo de 2020 autorizó al Gobierno nacional, durante el término que dure el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica declarado mediante el Decreto 637 del 6 de mayo de 2020, para que por medio del Ministerio del Trabajo y del Departamento Administrativo para la Prosperidad Social, realice la entrega de una (1) transferencia monetaria no condicionada, adicional y extraordinaria en favor de los beneficiarios de los programas Familias en Acción, Protección Social al Adulto Mayor Colombia Mayor y Jóvenes en Acción, con el fin de mitigar los efectos sociales y económicos de la pandemia del nuevo Coronavirus COVID-19.

(...)

Que es necesario que el Departamento Administrativo para la Prosperidad Social administre y opere de manera centralizada los programas sociales de transferencias monetarias, con el fin de mejorar la gestión pública en el manejo de estos programas y así garantizar el máximo beneficio económico y optimización de los recursos presupuestales disponibles. Lo anterior, teniendo en cuenta que durante el Estado de Emergencia es indispensable adoptar todas las medidas necesarias para maximizar los beneficios del gasto social y eliminar todo tipo de barreras administrativas que puedan acrecentar el estado de vulnerabilidad de la población más pobre”. (Subrayado fuera de texto)

El mencionado decreto en los siguientes artículos prescribe:

“Artículo 5. Transferencias Monetarias. El Departamento Administrativo para la Prosperidad Social será la entidad encargada de la administración y operación de los programas de transferencias monetarias del Gobierno nacional, entendidos estos como los aportes del Estado otorgados, en carácter de subsidios directos y monetarios, a la población en situación de pobreza y de extrema pobreza.

En todo caso, estas ayudas podrán extenderse a población en situación de vulnerabilidad económica, es decir, a población que por su condición de vulnerabilidad y ante cualquier choque adverso tiene una alta probabilidad de caer en condición de pobreza. Para el efecto, el Departamento Administrativo para la Prosperidad Social podrá modificar o fijar nuevos criterios para incluir a esta población como beneficiaria del respectivo programa de transferencias monetarias.

(...)

Parágrafo 2. A partir de la entrada en vigencia del presente Decreto Legislativo, el Programa de Protección Social al Adulto Mayor-Colombia Mayor - y la compensación del impuesto sobre las ventas -IVA serán ejecutados por el Departamento Administrativo para la Prosperidad Social. Los contratos de encargo fiduciarios que hubiese suscrito el Ministerio del Trabajo para la operación del Programa de Protección Social al Adulto Mayor-Colombia Mayor y de la compensación del impuesto sobre las ventas -IVA que estén en ejecución podrán ser cedidos al Departamento Administrativo para la Prosperidad Social.

(...)

Artículo 7. Plataforma de Transferencias Monetarias. El Departamento Administrativo para la Prosperidad Social creará, administrará e implementará la Plataforma de Transferencias Monetarias. Esta plataforma estará integrada al Registro Social de Hogares y contendrá los datos de hogares e individuos que sean beneficiarios de las transferencias monetarias otorgadas por el Gobierno nacional”. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Convenio N° 241 del 2021, firmado por el Departamento Administrativo para la Prosperidad Social y la Alcaldía Mayor de Bogotá-Secretaría Distrital de Integración Social-Subdirección para la Vejez, establece en las siguientes cláusulas:

“1) Objetivo

1.1. ALCANCE DEL OBJETO

Por lo anterior, en ejecución del objeto del presente Convenio se establecerán los lineamientos para realizar las transferencias para la cofinanciación de los subsidios económicos para personas mayores beneficiarias del Programa Colombia Mayor en Bogotá D.C., para lo cual se desarrollarán las actividades de identificación, focalización, priorización de la población objetivo, modo de giro del subsidio a los beneficiarios, reporte de novedades, seguimiento de la ejecución de la cofinanciación, aplicación de puntos de control, presentación de informes, entre otros.

(...)

Para los efectos del presente convenio, entiéndase el termino COFINANCIAR como los recursos que el Distrito transfiere en el marco de la ejecución del PROYECTO DE INVERSIÓN No. 7770 “COMPROMISO CON EL ENVEJECIMIENTO ACTIVO Y UNA BOGOTÁ CUIDADORA E INCLUYENTE” DE LA SUBDIRECCIÓN PARA LA VEJEZ - SECRETARÍA DISTRITAL DE INTEGRACIÓN SOCIAL - ALCALDÍA MAYOR DE BOGOTÁ”

(...)

2) Obligaciones

2.2. OBLIGACIONES DE LA SECRETARÍA DISTRITAL DE INTEGRACIÓN SOCIAL DE BOGOTA D.C.

(...)

2. Apropiar y disponer de los recursos para cofinanciar los Subsidios del Programa Colombia Mayor — Apoyo Económico Cofinanciado a la cuenta definida por la Dirección del Tesoro Nacional para tal fin, acorde a lo establecido en la cláusula 5 Lineamientos para cofinanciación.

3. Enviar a la unidad de pagaduría de la Dirección Distrital de Tesorería - DDT- la orden de pago respectiva, para que se genere la instrucción de débito y de generación de abono a la cuenta definida por la Dirección del Tesoro Nacional para los recursos de cofinanciación una vez se cuente con la nómina avalada y remitida por PROSPERIDAD SOCIAL.

4. Revisar y avalar los informes entregados por PROSPERIDAD SOCIAL para cada uno de los procesos (pago del subsidio y conciliaciones contables, entre otros).

(...)

6. Enviar a PROSPERIDAD SOCIAL el reporte de las novedades (priorización, ingreso, activaciones, bloqueo, suspensión y retiro), en los tiempos establecidos por el Programa.

(...)

2.3. OBLIGACIONES DEL DEPARTAMENTO DE PROSPERIDAD SOCIAL

(...)

4. Enviar el cronograma de procesamiento y giro de nómina a la Secretaría Distrital de Integración Social de acuerdo con la programación anual de los giros correspondientes al programa Colombia Mayor en Bogotá D.C.

(...)

8. Garantizar la aplicación oportuna de las novedades que sean procedentes (reemplazos, reactivaciones, bloqueos, retiros, actualización de datos) de las personas beneficiarias que sean remitidas por la Secretaría Distrital de Integración Social.

9. Informar a la Secretaría Distrital de Integración Social el resultado de la aplicación de novedades solicitadas y, el reporte de pagos de manera periódica, que den cuenta de las personas que realizaron el cobro de los subsidios, los beneficiarios excluidos de nómina y los que no hicieron efectivo el cobro.

10. Presentar mensualmente el informe de ejecución del convenio, así como los informes y reportes contenidos en el anexo técnico del convenio y manual operativo del programa.

11. Realizar y enviar mensualmente la conciliación contable de los recursos, para aval de la Secretaría Distrital de Integración Social.

12. Entregar mensualmente certificación del saldo en cuenta a favor de la SDIS por concepto de suspensiones / retiros, bloqueos por no cobro para que la SDIS realice el descuento de la programación de la siguiente nómina". (Subrayado fuera de texto)

Respecto de la normativa contable, el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 064 de 2022, establece:

“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.

(...)

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 o, (...) 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 (...). (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, incorporado mediante la Resolución 006 de 2017, establece:

“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)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, se concluye que si bien el DPS es quien gestiona la ejecución de los recursos del programa de Protección Social al Adulto Mayor, la entidad que tiene el control de los recursos es el Distrito Capital de Bogotá y la entidad que administra dichos

recursos es la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional, por lo que el tratamiento contable que se debe aplicar es el siguiente:

Cuando el Distrito Capital de Bogotá consigne los recursos a la cuenta definida por la Dirección del Tesoro Nacional, 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 tesorería centralizada debitará la subcuenta 110604-Recaudos SCUN de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Cuando el DPS informe sobre la ejecución del convenio al Distrito Capital de Bogotá, esta última entidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS y acreditará la subcuenta y cuenta que corresponda del pasivo causado.

Con el giro de los recursos de los subsidios a los beneficiarios, la tesorería centralizada debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 110604-Recaudos SCUN de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL. Por su parte, el Distrito Capital de Bogotá debitará la subcuenta y cuenta que corresponda del pasivo causado y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Ahora bien, si el DPS considera pertinente llevar el control de la ejecución del convenio, lo podrá hacer en cuentas de orden, para esto debitará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 939013-Convenios de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL.

CONCEPTO No. 20221100050741 DEL 12-07-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de las reservas administradas por el FONPET destinadas a cubrir el pasivo por beneficios posempleo de pensiones del Departamento de Antioquia

Doctora
LUZ AYDÉ 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° 20220010026512 del 8 de junio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) nos permitimos preguntar, si las reservas administradas por el FONPET destinadas a cubrir el pasivo por beneficios posempleo de pensiones deberían estar reconocidas en los Estados Financieros del Departamento de Antioquia en la subcuenta 190404 ENCARGOS FIDUCIARIOS o en la subcuenta 190410 DERECHOS EN FIDEICOMISO de la cuenta 1904 PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO”.

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)

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, actualizado con la Resolución 064 de 2022, señala:

“2. PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO RELACIONADOS CON PENSIONES

El plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones 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. Estos recursos serán registrados por la entidad que tenga a su cargo obligaciones pensionales por concepto de pensiones, cuotas partes de pensiones, bonos pensionales o cuotas partes de bonos pensionales.

El plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones podrá estar conformado por:

(...)

- Los derechos en fideicomiso por los recursos en patrimonios autónomos que financien obligaciones pensionales, los cuales se actualizarán con base en la información reportada por la fiduciaria o la entidad que actúe como fideicomitente, según sea el caso. Los derechos en fideicomiso los registrarán las entidades que los controlan, esto es, las entidades territoriales para el caso de los recursos en el Fonpet y las entidades que asuman el reconocimiento de las obligaciones pensionales para el caso de los patrimonios autónomos de remanentes”. (Subrayado fuera de texto)

El Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado con la Resolución 064 de 2022, establece:

1. RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN A SOCIEDADES FIDUCIARIAS

De acuerdo con las disposiciones legales vigentes, las entidades pueden entregar recursos en administración a una sociedad fiduciaria para que esta los administre mediante un negocio fiduciario, el cual puede ser encargo fiduciario, fiducia pública o fiducia mercantil.

Cuando los recursos administrados sean controlados por varias entidades, este numeral aplicará a la parte de los recursos que controle la entidad en el negocio fiduciario.

(...)

1.2. Fiducia mercantil

La fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo al que se le transfiere la propiedad de los recursos destinados a cumplir la finalidad del negocio fiduciario, por lo que el fiduciario los mantiene separados contablemente de sus recursos propios y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos. A su vez, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que la transferencia de la propiedad no es plena sino instrumental, es decir, la necesaria para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario.

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.

1.2.1.1. Entrega de recursos al patrimonio autónomo

(...)

Cuando el patrimonio autónomo se constituya para el pago de obligaciones por beneficios a empleados, la entidad debitará 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 y acreditará la subcuenta de la cuenta que identifique el recurso entregado. (...)”. (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

El Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales (Fonpet), fue creado por el artículo 3° de la Ley 549 de 1999 como un fondo sin personería jurídica, administrado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a través de patrimonios autónomos, que deben ser constituido en las sociedades administradoras de fondos de pensiones y cesantía, sociedades fiduciarias o en compañías de seguros de vida que estén facultadas para administrar los recursos del Sistema General de Pensiones y de los regímenes excepcionados del sistema por ley.

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con el pasivo pensional y con los recursos que lo financian establece que el plan de activos para beneficios posempleo relacionados con pensiones corresponde a los recursos que se destinan exclusivamente al pago del pasivo por dichos beneficios, incluidos los ingresos que estos produzcan y los recursos que se obtengan producto de su realización.

Los recursos del Fonpet se manejan a través de patrimonios autónomos constituidos mediante fiducia mercantil. Según el Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración, 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, para la entidad se genera un derecho en fideicomiso en la medida en que se da la transferencia necesaria de la propiedad para cumplir la finalidad que se persigue con el negocio fiduciario, en este caso, cubrir el pasivo por beneficios posemplo de pensiones.

Por todo lo anterior, los recursos que tenga la Gobernación de Antioquia en el Fonpet, se deben registrar en la subcuenta 190410-Derechos en fideicomiso de la cuenta 1904-PLAN DE ACTIVOS PARA BENEFICIOS POSEMPLEO.

CONCEPTO No. 20221100064671 DEL 02-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable de pagos realizados por avance de obra en la ejecución de un convenio interadministrativo.

Doctor
WILSON QUINTERO LIZARAZO
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° 20220010043782 del 23 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El Municipio de Simacota celebró convenio con el Ministerio del Interior para la construcción de un Centro de Integración Ciudadana, el Ministerio realizó giro al Municipio para inicio de obra, el cual registré de la siguiente manera débito banco contra la 29, el Municipio por avance obra debe realizar un pago, cuál sería el procedimiento para este?”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos” (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 064 de 2022, establece:

“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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, y bajo el entendido de que la entidad realizó las evaluaciones y análisis correspondientes para determinar que el convenio celebrado con el Ministerio del Interior, se encuentra dentro del alcance del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se procede a indicar el tratamiento contable que deben dar las entidades para el pago por avance de obra, de la siguiente manera:

Según lo establecido en el Marco Conceptual del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, los hechos económicos deberán reconocerse atendiendo a su esencia económica, independientemente de su forma legal, razón por la cual, el procedimiento contable para reconocer los hechos que surgen por la ejecución del convenio interadministrativo, dependerá de la naturaleza de las obligaciones a cargo de las entidades intervinientes en la consecución del objeto del mismo.

Por lo tanto, al ser el municipio de Simacota la entidad que administra los recursos, y que por ende no tiene el control de estos, deberá informar al Ministerio del Interior sobre la gestión que sea realizada con los mismos en la medida en que sean ejecutados, para lo cual el Ministerio debitará la subcuenta y cuenta que represente la naturaleza del activo adquirido o del gasto incurrido y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, el municipio de Simacota al ser 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.

Si los activos generados en la ejecución del convenio van a ser administrados por el municipio de Simacota, entonces el municipio deberá debitar la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditar la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

CONCEPTO No. 20221120069061 DEL 24-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los bienes y servicios recibidos como resultado de un convenio interadministrativo.

Doctor
 NORBERTO MARROQUÍN VIRGÜEZ
 Coordinador Grupo Gestión Contable
 Instituto Colombiano Agropecuario
 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° 20220010043382 del 20 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“El instituto Colombiano Agropecuario en la vigencia 2021 suscribió el Convenio Derivado No. 1 Del Convenio Marco De Operación Interinstitucional CN-200-2021, Entre La Policía Nacional, El Instituto Colombiano Agropecuario Y El Fondo Rotatorio De La Policía, el cual tiene como objeto ‘Aunar esfuerzos técnicos, administrativos y humanos en el marco de sus funciones constitucionales entre la Policía Nacional a través de la Dirección de Protección y Servicios Especiales – Coordinación Policía Fiscal y Aduanera, La Dirección de Antinarcóticos, el Instituto Colombiano Agropecuario – ICA y el Fondo Rotatorio de la Policía, con el propósito de contrarrestar el flagelo del contrabando en las zonas rurales y de frontera, fortalecer la protección sanitaria y fitosanitaria del país, mediante la adquisición y operacionalización de Sistemas Aéreos Remotamente Tripulados(RPAS)’. Valor del convenio cinco mil millones de pesos \$5.000.000.000,00.

Bajo el contexto anterior se tienen contemplado la compra de activos (sistema aéreo remotamente tripulados - Drones).

El código de comercio de Colombia establece en su artículo 1775:

‘Son aeronaves del Estado las que se utilicen en servicios militares, de aduanas y de policía. Las demás son civiles.’

Así mismo, el reglamento de la Aeronáutica civil establece que las operaciones propias de la actividad específicas de las aeronaves de estado, el despliegue de sus actividades administrativas y operación para el cumplimiento misional. El reglamento aeronáutico colombiano de la aviación de estado (RACAE) Disposición No 015 del 02-06-2017 expreso:

(...) Toda aeronave de la aviación de estado de la República de Colombia deberá tener matrícula de estado colombiana y llevar distintivos de nacionalidad y marcas que determine cada uno de los entes que la integran.

Ninguna aeronave capaz de operar sin piloto abordo (aeronave remotamente tripulada – ART) de carácter civil volara sobre el territorio del estado, a menos que cuente con autorización especial emitida por la Fuerza Aérea Colombiana y de conformidad con los términos de dicha autorización. Dichas aeronaves deberán cumplir con la normatividad vigente aplicable a cualquier aeronave que navegue en el espacio aéreo nacional y lo reglamentado por la unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil (UAEAC). Todas las aeronaves remotamente tripuladas de la aviación de estado estarán sujetas a la coordinación de la fuerza aérea Colombiana’...

Por lo anterior se puede concluir; que el sistema aéreo remotamente tribulados debe ser adquirido directamente por la Policía Nacional, además las operaciones del objeto del convenio están igualmente a cargo de la policía nacional, las actividades de vigilancia con propósito de contrarrestar el flagelo del contrabando en las zonas rurales y de frontera, fortalecer la protección sanitaria y fitosanitaria del país las realiza la policía nacional en beneficio de estado.

En la vigencia 2021 el Instituto realizo en cumplimiento de lo estipulado en el convenio el desembolso del valor total del convenio por valor de Cinco Mil millones de peros \$5.000.000.000,00. del cual se generaron los siguientes registros contables en las dos entidades así

1.- Instituto colombiano Agropecuario

Código Contable	Descripción Cuenta	Debito	Crédito
1.9.08.01.001	En administración	5,000,000,000.00	-
1.9.08.01.002	En administración dtn - scun	-	5,000,000,000.00

2.- Fondo Rotario de la Policía Nacional

Código Contable	Descripción Cuenta	Debito	Crédito
1.9.08.01.002	En administración dtn - scun	5,000,000,000.00	-
2.9.02.01.001	En administración	-	5,000,000,000.00

En el reporte de operaciones reciprocas este saldo está debidamente conciliado.

Para la vigencia 2022, la policía Nacional este adelantado los procesos contractuales para la compra del Sistemas Aéreos Remotamente Tripulados (RPAS).

Solicitud concepto.

1.- Según el antecedente se solicita a la contaduría indicar los registros contables que se deben realizar en la ejecución del convenio con el fin de dar cumplimiento al marco normativo vigente, tanto para el Instituto Colombiano Agropecuario como Para La Policía Nacional”.

En la mesa de trabajo realizada el 24 de noviembre de 2022 se indica que, en relación con el manejo de los recursos entregados en el marco del Convenio Derivado No. 1 del Convenio Marco de Operación Interinstitucional CN-200-2021, este se realiza a través de una cuenta administrada por la tesorería centralizada, lo cual genera una modificación al concepto emitido previamente por parte de la CGN.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

44. Esencia sobre forma: las transacciones y otros hechos económicos de las entidades se reconocen atendiendo a su esencia económica; por ello, esta prima cuando existe conflicto con la forma legal que da origen a los mismos.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad” (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 064 de 2022, establece:

“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.

(...)

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 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).

El Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 064 de 2022, establece:

“1. OPERACIONES DE LA TESORERÍA CENTRALIZADA

(...)

1.3. Recursos administrados por un sistema de cuenta única

(...)

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”.

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, y bajo el entendido de que la entidad realizó las evaluaciones y análisis correspondientes para determinar que el convenio derivado No. 1 del convenio marco de cooperación interinstitucional celebrado entre la Policía Nacional, el Instituto Colombiano Agropecuario y el Fondo Rotatorio de la Policía, se encuentra dentro del alcance del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se procede a indicar el tratamiento contable que deben dar las entidades durante la ejecución del mismo, de la siguiente manera:

Según 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 ejecución del convenio interadministrativo, dependerá de la naturaleza de las obligaciones a cargo de las entidades intervinientes en la consecución del objeto del mismo.

Por lo tanto, en la medida en que el Fondo Rotatorio, como entidad que administra los recursos, informe sobre la gestión y pagos realizados con los mismos, el ICA debitará la subcuenta y cuenta que represente la naturaleza del activo adquirido, del gasto incurrido o de la obligación pagada y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Para el caso de los activos adquiridos su tratamiento contable será conforme a la norma aplicable según su naturaleza.

Por su parte, el Fondo Rotatorio al ser la entidad a cargo de la administración de los recursos, debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, por cuanto estos recursos se encuentran administrados a través del sistema de cuenta única nación-SCUN.

A su vez, la tesorería centralizada del nivel nacional con el giro de los recursos administrados por un sistema de cuenta única debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta 110601-Cajero de la cuenta 1106- CUENTA ÚNICA NACIONAL, de acuerdo con lo indicado en el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales.

La Policía Nacional, como entidad encargada de la custodia y operación de los equipos de los Sistemas Aéreos Remotamente Tripulados (RPAS) que son adquiridos a través del convenio, debitará la subcuenta 991510-Recursos administrados en nombre de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 9308-RECURSOS ADMINISTRADOS EN NOMBRE DE TERCEROS.

En relación con el tratamiento contable de la comisión que es cancelada por el ICA al Fondo Rotatorio por la administración de los recursos del convenio, las entidades deberán atender a lo señalado en el numeral 3.4. Comisiones del Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

El presente concepto contable deroga el concepto con radicado CGN N° 20221100064381 del 31 de octubre de 2022, dirigido a su despacho.

CONCEPTO No. 20221100071601 DEL 02-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de los recursos entregados en administración Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Tratamiento contable del Contrato No. 325 celebrado entre el Consorcio Alianza-Colpatria y Fonvivienda. Alcance del ámbito de aplicación del RCP en patrimonios autónomos creados con anterioridad a la entrega en vigencia de la Resolución 156 de 2018.

Doctora
MARICELA PATIÑO CHÍA
Profesional Especializado – Grupo Contabilidad
Fondo Nacional de Vivienda
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° 20220010048692 del 21 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita alcance al concepto con radicado CGN N° 20221100061551 del 03 de octubre de 2022, teniendo en cuenta:

“De acuerdo con reunión sostenida el día 19 de octubre del 2022 y los compromisos adquiridos en ésta, me permito anexar:

1) Disposiciones legales relacionadas con la constitución de patrimonios autónomos de FONVIVIENDA:

1.1 Ley 1469 de 2011: ‘por la cual se adoptan medidas para promover la oferta del suelo urbanizable y se adoptan medidas para promover la oferta del suelo urbanizable y se adoptan otras disposiciones para promover el acceso a la vivienda’. Art. 23. Contratos de Fiducia Mercantil.

1.2 Ley 1537 de 2012: ‘por la cual se dictan normas tendientes a facilitar el desarrollo urbano y el acceso a la Vivienda y se dictan otras disposiciones’. Art. 6. Financiación y desarrollo para los proyectos de vivienda de interés prioritario.

2) Contrato 325 suscrito entre FONVIVIENDA y CONSORCIO ALIANZA COLPATRIA el 11 de febrero de 2015, para dar alcance al concepto emitido con número de radicado 20221100061551 de 03-10-2022”.

Así mismo, en la consulta se señala:

“Adicionalmente nos permitimos solicitar alcance al concepto con No. de radicado 20221100061551 de 03-10-2022, así:

Se formaliza la siguiente consulta que fue realizada por el Consultor de la Subdirección de Finanzas y Presupuesto del Ministerio de Vivienda en reunión de 19 de octubre:

Con la expedición de la Resolución 156 de 2018 por parte de la CGN, se modifica la Resolución 354 de 2007 que adopto el Régimen de Contabilidad Pública; estableciendo en su artículo 2 lo siguiente:

‘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 (...)

En el artículo 3° Vigencia y derogatorias, se determina:

‘ARTICULO 3°. 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; aplica a partir del período contable 2018; y deroga los artículos 2°, 3° y 4° de la Resolución 354 de 2007 y las Resoluciones 355 y 356 de 2007.’

Con base en lo establecido en la Resolución referida, si se determina que los Patrimonios Autónomos de FONVIVIENDA están constituidos en virtud de una disposición legal, pero, se crearon antes de la expedición de la Resolución 156 de 2018, ¿se entendería que se asimilan a Entidades Contables Públicas que deben aplicar el Régimen de Contabilidad Pública? o, ¿La Resolución 156 de 2018 aplica para los patrimonios autónomos que fueron constituidos después de su publicación?”.

CONSIDERACIONES

La Ley 1469 de 2011, por la cual se adoptan medidas para promover la oferta de suelo urbanizable y se adoptan otras disposiciones para promover el acceso a la vivienda, establece:

“ARTÍCULO 22. FUNCIONES DEL FONDO NACIONAL DE VIVIENDA. Además de las establecidas en la legislación vigente, y con el fin de incentivar la estructuración y ejecución de planes de vivienda de interés social para hogares beneficiarios del subsidio familiar de vivienda de interés social asignados por el Fondo Nacional de Vivienda, Fonvivienda, facúltese al citado Fondo para:

1. Contratar gerencias integrales para la ejecución de planes de vivienda de interés social, Proyectos Integrales de Desarrollo Urbano (PIDU) y Macroproyectos de Interés Social Nacional en sus componentes de preinversión, inversión, ejecución y evaluación.

2. Contratar la elaboración de estudios para la estructuración técnica, económica, financiera y jurídica de Macroproyectos de Interés Social Nacional, proyectos de vivienda de interés social y de Proyectos Integrales de Desarrollo Urbano (PIDU).
3. Adquirir lotes de terreno a cualquier título para ser destinados al desarrollo de planes de vivienda de interés social.
4. Destinar los recursos necesarios para la adquisición de materiales para desarrollar las obras de urbanismo y la construcción de viviendas de interés social.
5. Adquisición de viviendas en proceso de construcción o ya construidas.

ARTÍCULO 23. CONTRATOS DE FIDUCIA MERCANTIL. Las facultades atribuidas en el artículo anterior al Fondo Nacional de Vivienda, Fonvivienda, deberán ejecutarse a partir de la celebración de contratos de fiducia con sujeción a las reglas generales y del derecho comercial, sin las limitaciones y restricciones previstas en el numeral 5 del artículo 32 de la Ley 80 de 1993, de la Ley 1150 de 2007, y demás normas que las modifiquen, adicionen o sustituyan.

PARÁGRAFO 1o. Para el cumplimiento de las demás funciones asignadas al citado Fondo por la normatividad vigente podrá acudir a la celebración de contratos de fiducia en los mismos términos y condiciones establecidas en el presente artículo.

PARÁGRAFO 2o. Los costos en que se incurra para el manejo de los recursos del Fondo Nacional de Vivienda, Fonvivienda, que se ejecutaren a partir de la celebración de los contratos de fiducia de que trata el presente artículo serán atendidos con cargo a los recursos administrados. El Fondo velará porque el objeto del negocio fiduciario se desarrolle por parte de la sociedad fiduciaria en condiciones de transparencia, igualdad, moralidad, celeridad, imparcialidad, libre concurrencia, eficiencia, eficacia, economía y publicidad” (Subrayado fuera de texto).

La Ley 1537 de 2012, por la cual se dictan normas tendientes a facilitar y promover el desarrollo urbano y el acceso a la vivienda y se dictan otras disposiciones, establece:

“Artículo 5°. Distribución de recursos para proyectos de Vivienda de Interés Prioritario. El Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio definirá mediante resolución, los criterios de distribución de los recursos del presupuesto general de la Nación asignados al Fondo Nacional de Vivienda (Fonvivienda) o la entidad que haga sus veces, para que este los aplique.

(...)

Artículo 6°. Financiación y desarrollo para los proyectos de Vivienda de Interés Prioritario. Los recursos mencionados en el artículo anterior podrán ser transferidos directamente a los patrimonios autónomos que constituyan Fonvivienda, Findeter, las entidades públicas de carácter territorial o la entidad que determine el Gobierno Nacional.

Para la constitución de patrimonios autónomos el Director o Representante Legal de la entidad respectiva celebrará directamente contratos de fiducia mercantil en los que las entidades del sector central y descentralizado por servicios del nivel nacional y territorial, o cualquier persona natural o jurídica, podrán ser aportantes de bienes o recursos, a título gratuito. Tanto la selección del fiduciario, como la celebración de los contratos para la constitución de los patrimonios autónomos y la ejecución y liquidación de los proyectos por parte de los referidos patrimonios, se registrará exclusivamente por las normas del derecho privado.

Las transferencias de recursos de Fonvivienda, o de la entidad que haga sus veces, a los patrimonios autónomos se tendrán como mecanismo de ejecución del Presupuesto General de la Nación.

Los patrimonios autónomos cuya constitución se autoriza en la presente ley podrán a su vez contratar fiducias mercantiles para la administración de los recursos aplicables a los proyectos de construcción de Vivienda de Interés Social prioritario, a las cuales podrán aportar activos fideicomitidos.

Los patrimonios autónomos que se constituyan, de acuerdo con el presente artículo, podrán adelantar procesos de convocatoria y selección de los constructores interesados en desarrollar los proyectos de vivienda y/o para la adquisición de proyectos de Vivienda de Interés Prioritario. Tales procesos se rigen por el derecho privado. Las condiciones y criterios para la convocatoria, evaluación y selección de las propuestas para el desarrollo de los proyectos, así como las actividades de seguimiento y control de los mismos, serán definidas por el Ministerio de Vivienda, Ciudad y Territorio.

(...)

Parágrafo 1°. Las facultades que le confieren al Fondo Nacional de Vivienda – Fonvivienda, el Decreto-ley 555 de 2003 y la Ley 1469 de 2011, en lo que no contraríen la presente ley, tendrán plena vigencia” (Subrayado fuera de texto).

El Contrato de Fiducia Mercantil de Administración y Pagos No. 325 celebrado entre el Consorcio Alianza-Colpatria y el Fondo Nacional de Vivienda - Fonvivienda, indica:

“5. El Fondo Nacional de Vivienda -FONVIVIENDA, en ejercicio de las facultades otorgadas por el artículo 23 de la Ley 1469 de 2011, y el artículo 6° de la Ley 1537 de 2012, adelantó un proceso de selección regulado por derecho privado, tendiente a la seleccionar la sociedad fiduciaria con la que se celebraría el contrato de fiducia mercantil a través del cual se ejecutará el Programa de vivienda Gratuita en su segunda etapa, en adelante PVG II.

(...)

CAPITULO II

NATURALEZA DEL CONTRATO

De conformidad con lo previsto en el artículo 23 Ley 1469 de 2011 y el artículo 6° de la Ley 1537 de 2012, el presente CONTRATO DE FIDUCIA MERCANTIL DE ADMINISTRACIÓN Y PAGOS es un contrato de derecho privado que se rige por las normas del Código de Comercio y del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero (Decreto 663 de 1993) y no estará sujeto a las disposiciones contenidas en las leyes 80 en 1993 y 1150 de 2007 o aquellas que las modifiquen, adicionen o subroguen. Por lo anterior, los bienes fideicomitidos constituyen un patrimonio autónomo independiente y separado de los patrimonios de las partes, y estará exclusivamente destinado a los fines del presente contrato. Siendo así, los bienes de propiedad del patrimonio autónomo garantizan exclusivamente las obligaciones contraídas por éste para dar cumplimiento a la finalidad perseguida, de acuerdo con los términos del presente contrato.

(...)

CAPITULO IV

OBJETO DEL CONTRATO

El presente contrato de fiducia mercantil tendrá por objeto la constitución de un patrimonio autónomo denominado FIDEICOMISO – PROGRAMA DE VIVIENDA GRATUITA II, por medio del cual se realizará la administración de los RECURSOS que transfiere el FIDEICOMITENTE o que, en general, se transfieran al FIDEICOMISO MATRIZ constituido, para la ejecución de las actividades en materia de vivienda de interés social prioritaria urbana, destinadas a la atención de hogares a los que se refiere la Ley 1537 de 2012 y las normas que la modifiquen, adicionen, subroguen o reglamenten, conforme a las instrucciones impartidas por el FIDEICOMITENTE, a través de los órganos contractuales del PATRIMONIO AUTÓNOMO MATRIZ” (Subrayado fuera de texto).

En relación con la normativa contable, el artículo 3° 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, resuelve:

“ARTICULO 3°. Vigencia y derogatorias. La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, de conformidad con el artículo 1.1.9 de la Ley 489 de 1998; aplica a partir del período contable 2018; y deroga los artículos 2°, 3° y 4° de la Resolución 354 de 2007 y las Resoluciones 355 y 356 de 2007”.

El artículo 5° de la Resolución 354 de 2007, que adoptó el Régimen de Contabilidad Pública, estableció su conformación y definió su ámbito de aplicación, modificado por el artículo 1° de la Resolución 195 de 2021, 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 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;” (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 064 de 2022, 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.

(...)

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” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se procede a dar respuesta a las solicitudes planteadas en su consulta, de la siguiente manera:

1. Alcance al concepto con radicado CGN N° 20221100061551 del 03 de octubre de 2022.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley 1469 de 2011, y en observancia a que en la naturaleza del Contrato de Fiducia Mercantil de Administración y Pagos No. 325 celebrado entre el Consorcio Alianza-Colpatria y el Fondo Nacional de Vivienda - Fonvivienda se indica que dicho contrato se celebra de acuerdo con lo estipulado por la ley mencionada, se concluye que el patrimonio autónomo denominado FIDEICOMISO – PROGRAMA DE VIVIENDA GRATUITA II corresponde a una entidad contable pública independiente a la luz del artículo 5° de la Resolución 354 de 2007, modificado por el artículo 1° de la Resolución 195 de 2021.

Por lo anterior, el patrimonio autónomo deberá aplicar el Marco Normativo del Régimen de Contabilidad Pública que le sea asignado para el reconocimiento, medición y presentación de los hechos económicos que realice en cumplimiento del objeto del contrato celebrado.

Al considerarse el patrimonio autónomo una entidad sujeta al RCP, Fonvivienda aplicará el tratamiento contable señalado en el 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, en lugar del numeral 1.2. Fiducia mercantil del procedimiento. Por su parte, el patrimonio autónomo registrará los recursos recibidos en administración en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN

Por lo tanto, si el Fondo y el patrimonio autónomo no han atendido a lo descrito en estas conclusiones, deberán realizar los ajustes que correspondan, aplicando lo dispuesto en la Norma de Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y corrección de errores.

El anterior tratamiento contable modifica lo señalado en la respuesta dada en el numeral 2 de las conclusiones del concepto con radicado CGN N° 20221100061551 del 03 de octubre de 2022, dirigido a la doctora Damaris Matilde Arroyo Valencia, Contadora Pública del Fondo Nacional de Vivienda.

2. Alcance del ámbito de aplicación del RCP a patrimonios autónomos creados previo a la Resolución 156 de 2018.

El ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública dispuesto en el artículo 5° de la Resolución 354 de 2007 no tiene en cuenta la fecha de creación de las entidades, fondos, patrimonios autónomos o demás organismos públicos, sino su forma de creación, para determinar si se encuentran dentro del alcance del numeral 1 o 2 de la citada Resolución.

Es por lo anterior que la vigencia estipulada en el artículo 3° de la Resolución 156 de 2018 genera una aplicación prospectiva frente a las entidades que existían al momento de su expedición, así como para las futuras entidades que llegaran a ser creadas.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 2022110008951 del 01-03-2022
20221120009801 del 02-03-2022
20221100043251 del 09-06-2022
20221100048491 del 29-06-2022
20221100056321 del 25-08-2022
20221100059211 del 26-09-2022
20221120059301 del 26-09-2022
20221100060421 del 29-09-2022
20221100060441 del 30-09-2022
20221100061551 del 03-10-2022
20221100062701 del 10-10-2022
20221120064091 del 27-10-2022
20221100062811 del 11-10-2022
20221100064521 del 01-11-2022
20221100067731 del 16-11-2022
20221120072441 del 05-12-2022

1.3.9 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LA COMBINACIÓN Y EL TRASLADO DE OPERACIONES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.3.10 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS PLANES DEPARTAMENTALES DE AGUA Y SANEAMIENTO BÁSICO

CONCEPTO No. 20221100046631 DEL 16-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los planes departamentales de agua y saneamiento básico
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de los recursos del patrimonio autónomo SGP Agua Potable sin situación de fondos.

Doctora
NANCY ARDILA
Zipaquirá, Cundinamarca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010021592 del 06 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En atención al asunto de la referencia solicitamos nos informe el procedimiento contable y las cuentas a afectar para el registro contable de los recursos administrados por el patrimonio autónomo FIA correspondiente al SGP Agua Potable sin Situación de Fondos.

En cuanto a el concepto de aportes, rendimientos financieros y retiros de los recursos administrados por la fiducia.

en(sic) cuanto a los rendimientos financieros generados de la administración de los recursos SGP Agua Potable sin Situación de Fondos, es pertinente reconocerlos en la ejecución presupuestal”.

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los planes departamentales de agua y saneamiento básico del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 064 de 2022, menciona:

“1. APORTES AL PDA

Considerando que de acuerdo con las disposiciones legales vigentes los PDA pueden financiarse con aportes en efectivo o en especie, a continuación, se desarrolla su tratamiento contable.

1.1. Aportes en efectivo

Los aportes en efectivo provenientes 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, se registrarán de la siguiente manera.

(...)

1.1.2. Participación para agua potable y saneamiento básico

Cuando el MVCT tenga la obligación de transferir la participación para agua potable y saneamiento básico debitará la subcuenta 540824-Participación para agua potable y saneamiento básico de la cuenta 5408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES y acreditará la subcuenta 240324-Sistema General de Participaciones - Participación para agua potable y saneamiento básico de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. Por su parte, el departamento, municipio o distrito debitará la subcuenta 133710-Sistema General de Participaciones - Participación para agua potable y saneamiento básico de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 440824-Participación para agua potable y saneamiento básico de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

Con el giro de los recursos de la DGCPTN al negocio fiduciario, el MVCT y la DGCPTN aplicarán lo definido en el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno. A su vez, el departamento, municipio o distrito, al recibir los recursos en el negocio fiduciario, debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 133710-Sistema General de Participaciones - Participación para agua potable y saneamiento básico de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

(...)

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.

En el caso de las comisiones a favor del gestor, este 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. Cuando el gestor reciba el pago, debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138405-Comisiones de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

Atendiendo a lo preceptuado por el artículo 354 de la Constitución Política, y por los literales i) y j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, que establecen que a la Contaduría General de la Nación solo le compete emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con las normas, directrices y procedimientos, que por mandato directo del Constituyente haya emitido el Contador General de la Nación, se aclara que la CGN no tiene competencia para pronunciarse frente a asuntos relacionados con el sistema presupuestal que sea empleado por las entidades para tratamiento de su presupuesto de ingresos y la ejecución del presupuesto de gastos. Por lo tanto, la respuesta a la consulta se va a realizar desde la norma de carácter contable.

Por consiguiente, en relación con el tratamiento contable de los recursos de los planes departamentales de agua y saneamiento básico (PDA), que se encuentran en el patrimonio autónomo, se concluye que se debe aplicar el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los planes departamentales de agua y saneamiento básico.

Para ello, cuando se dé la obligación para el Ministerio de Vivienda Ciudad y Territorio de transferir la participación para agua potable y saneamiento básico, la entidad territorial debitará la subcuenta 133710-Sistema General de Participaciones - Participación para agua potable y saneamiento básico de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditará la subcuenta 440824-Participación para agua potable y saneamiento básico de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES. En el momento en que la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional realice el giro de los recursos al negocio fiduciario, la entidad debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditará la subcuenta 133710-Sistema General de Participaciones - Participación para agua potable y saneamiento básico de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

En la medida en que se ejecuten los recursos que hacen parte del patrimonio autónomo en el proyecto al cual están destinados, la entidad territorial beneficiaria del PDA deberá registrar estos hechos, si se entregan recursos como anticipos para la construcción, adquisición, mejora o adición de activos, se debitará 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.

Con el avance las construcciones de las obras correspondientes a infraestructura, la entidad 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. Al finalizar la construcción se deberá reclasificar 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.

Si los recursos se emplean para adquirir activos diferentes de infraestructura, la entidad los reconocerá debitando la subcuenta y cuenta que corresponda del 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o la subcuenta que corresponda de la cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES y acreditando la subcuenta 190601-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1906-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, si la entidad había entregado recursos previamente, o la subcuenta de 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, cuando sea una adquisición a crédito. Cuando el pago de las obligaciones por las adquisiciones se efectúa con recursos que se encuentran en el negocio fiduciario, la entidad debitará la subcuenta y cuenta del pasivo y acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Las mejoras o adiciones a los activos se registrarán 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, si la entidad había entregado recursos previamente, 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, si son adquiridos a crédito. Si el pago de estas obligaciones se realiza con recursos del patrimonio autónomo, se debitará la subcuenta y cuenta del pasivo y acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Los gastos del PDA que sean informados a la entidad, y que estén definidos y aprobados por el comité respectivo, se registrarán debitando la subcuenta y cuenta que identifique la naturaleza del gasto y acreditando la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 24- CUENTAS POR PAGAR. Con el pago, se debitará la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR y se acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

En relación con los rendimientos financieros que se generen por los recursos que conforman el patrimonio autónomo, y mientras permanezcan en el patrimonio autónomo, se reconocerán como un mayor valor del derecho en fideicomiso a partir de la información que sea entregada por la fiducia, para lo cual se debitará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y se acreditará la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Cuando la fiducia restituya recursos que forman parte del patrimonio autónomo, se debitará la subcuenta y cuenta que corresponda al tipo de activo que entregue y se acreditará la subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. Si

el valor de los recursos restituidos es superior al reconocido como derecho en fideicomiso, se registrará la diferencia en la subcuenta 480851-Ganancia por derechos en fideicomiso de la cuenta 4808-INGRESOS DIVERSOS, pero si es menor, se registrará en la subcuenta 589035-Pérdida por derechos en fideicomiso de la cuenta 5890-GASTOS DIVERSOS.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20221100045201 del 14-06-2022

20221100065941 del 08-11-2022

1.3.11 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LAS GARANTÍAS FINANCIERAS OTORGADAS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.3.12 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LOS ACUERDOS DE CONCESIÓN DE INFRAESTRUCTURA DE TRANSPORTE

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
Concepto No. 20221100045201 del 14-06-2022

1.3.13 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DEL PORCENTAJE AMBIENTAL, LA SOBRETASA AMBIENTAL Y EL PORCENTAJE DE LA TASA RETRIBUTIVA O COMPENSATORIA

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
Concepto No. 20221100053221 del 03-08-2022

1.3.14 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS QUE HACEN PARTE DE LA CONTABILIDAD DEL FONDO NACIONAL DE PENSIONES DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite

1.3.15 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LAS OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

CONCEPTO No. 20221100067501 DEL 16-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales
	SUBTEMA	Tratamiento de los reintegros a la tesorería centralizada del nivel nacional y distribución de rendimientos del sistema de cuenta única. Tercero que se debe reportar en el formulario de operaciones recíprocas.

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° 20220010045102 del 03 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En el reporte de Operaciones Recíprocas del Consolidador de Hacienda e Información Pública – CHIP del trimestre abril – junio de 2022, emitido por la Contaduría General de la Nación, se observan diferencias en los hechos económicos relacionados con la devolución de ingresos y distribución de rendimientos de la cuenta única por valor de (...)

Se observa que algunas entidades reportan el ingreso por concepto de rendimiento en la cuenta contable 4.8.02.01 intereses sobre depósitos en instituciones financieras y el gasto en la 5.8.04.90 otros gastos financieros; no obstante, el Departamento del Valle del Cauca, reconoce estas operaciones de gasto en la cuenta 5.8.04.48 distribución de rendimientos del sistema de cuenta única y 5.7.20.81 devoluciones de ingresos, esta última aplicable a aquellas operaciones diferentes a los ingresos diferidos por transferencias condicionadas y recursos recibidos en administración.

Por lo anterior y en aras de subsanar las observaciones, reconocer estas operaciones económicas de manera correcta en los Estados Financieros del Departamento del Valle del Cauca y brindar la directriz a las entidades con las cuales se realizan devoluciones de ingreso y distribución de rendimiento del sistema de cuenta única, elevo consulta ante esta entidad como autoridad contable nacional, para que comedidamente se sirva indicar:

1. ¿Cuál es la dinámica contable en el reconocimiento contable de las operaciones de devoluciones de ingreso y distribución de rendimiento del sistema de cuenta única para las entidades participantes cuando corresponde a:

- a) Recursos de la Vigencia actual
- b) Recursos de la Vigencia anterior
- c) Rendimientos de los Recursos Recibidos en Administración.

2. Dado que la cuenta a la cual se giran los recursos está a nombre del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para efectos de la reciprocidad ¿Cuál es el tercero que debe reportarse en el formulario 2 de operaciones recíprocas del Consolidador de Hacienda e Información Pública – CHIP?”.

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado mediante la Resolución 064 de 2022, establece:

“A continuación, se indican los registros contables que deben efectuar las entidades de gobierno para el registro de las operaciones interinstitucionales, originadas en pagos y reintegros a través de tesorerías centralizadas; operaciones de enlace por recaudos y devolución de ingresos; recursos administrados (...)

1. OPERACIONES DE LA TESORERÍA CENTRALIZADA

(...)

1.1. Fondos entregados y recibidos por la tesorería centralizada

(...)

1.1.2. Reintegros

Los reintegros corresponden a los recursos restituidos a la tesorería centralizada por parte de la entidad o de un beneficiario final, con ocasión de la devolución de bienes y servicios adquiridos.

En el caso del reintegro de recursos girados a la entidad, previo a su realización, esta disminuirá los saldos de las subcuentas de las cuentas de activos, gastos y obligaciones que fueron afectadas.

Tratándose de reintegros por pagos al beneficiario final, previo a la realización del reintegro, la entidad constituirá una cuenta por cobrar a cargo del beneficiario del pago, debitando la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando las subcuentas de las cuentas de activo o gasto inicialmente registradas.

(...)

1.1.2.1. Reintegro de recursos recibidos en el periodo contable

El valor de los reintegros efectuados por las entidades a la tesorería centralizada, de los fondos recibidos en el periodo contable, se registrará con un débito en las subcuentas de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS y un crédito en las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. En las entidades donde la tesorería centralizada paga directamente a los beneficiarios finales, estas debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS y acreditarán la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR.

Por su parte, la tesorería centralizada debitará las subcuentas de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, según corresponda, y acreditará las subcuentas de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS, efectuando la reclasificación de la subcuenta afectada con el recaudo.

1.1.2.2. Reintegro de recursos recibidos en periodos contables anteriores

El valor de los reintegros efectuados por las entidades a la tesorería centralizada, de los fondos recibidos en periodos contables anteriores, se registrará con un débito en las subcuentas de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y un crédito en las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. 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.

(...)

1.3. Recursos administrados por un sistema de cuenta única

(...)

1.3.4. Rendimientos generados por los recursos administrados en un sistema de cuenta única

Cuando en cumplimiento de las disposiciones legales, se distribuyan rendimientos a los fondos administrados por la tesorería centralizada en un sistema de cuenta única, teniendo en cuenta que esta reconoce los rendimientos del portafolio de inversiones constituido con recursos del fondo común y de los fondos administrados, se realizarán los siguientes registros contables:

La tesorería centralizada registrará un débito en la subcuenta 580448-Distribución de rendimientos del sistema de cuenta única de la cuenta 5804-FINANCIEROS y un crédito en la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, la entidad que percibe los rendimientos registrará un débito en la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta que en la información entregada en su consulta se incluye el reporte de operaciones recíprocas, en donde las diferencias que se presentan son con entidades del nivel nacional, y se menciona que “la cuenta a la cual se giran los recursos está a nombre del Ministerio de Hacienda y Crédito Público”, se dará respuesta a la consulta bajo el entendido de que la Gobernación del Valle del Cauca actúa como beneficiario final de los pagos que realiza la tesorería centralizada del nivel nacional.

De acuerdo con las consideraciones expuestas y lo estipulado en el Procedimiento contable para el registro de las operaciones interinstitucionales del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, se procede a dar respuesta a cada uno de los puntos planteados en la consulta de la siguiente manera:

Punto 1. Reintegros a la tesorería centralizada

a) Reintegros de los fondos recibidos en el periodo contable:

En primera medida las entidades del nivel nacional que deben efectuar el reintegro crearán una cuenta por cobrar a la Gobernación del Valle del Cauca, en su calidad de beneficiario final del pago, para lo cual debitarán la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditarán la subcuenta y cuenta que corresponda del activo o gasto registrado. Por su parte, la Gobernación del Valle del Cauca registrará una cuenta por pagar, debitando la subcuenta y cuenta que corresponda del ingreso y acreditando la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR.

Cuando la Gobernación efectúe el giro de los recursos a la tesorería centralizada del nivel nacional, las entidades del nivel nacional debitarán la subcuenta que corresponda de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS y acreditarán la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR. Por su parte, la Gobernación debitará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. A su vez, la tesorería centralizada del nivel nacional debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS.

b) Reintegro de recursos recibidos en periodos contables anteriores:

Al igual que en el literal anterior, corresponderá a las entidades del nivel nacional registrar una cuenta por cobrar a la Gobernación del Valle del Cauca como allí se indica. Cuando la Gobernación realice el giro de los recursos a la tesorería centralizada del nivel nacional, 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 su parte, la Gobernación del Valle del Cauca registrará una cuenta por pagar debitando la subcuenta y cuenta que corresponda del gasto y acreditando la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Con el giro de los recursos a la tesorería centralizada del nivel nacional debitará la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, la tesorería centralizada del nivel nacional debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y acreditará la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

c) Rendimientos generados por los recursos administrados en un sistema de cuenta única:

Para este literal, la respuesta se da en el contexto de la distribución de rendimientos de la tesorería centralizada del nivel nacional y, en consecuencia, aplica a dichas entidades.

Cuando la tesorería centralizada distribuya rendimientos de la cuenta única nacional a las entidades del nivel nacional, estas debitarán la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditarán la subcuenta 480232-Rendimientos sobre recursos entregados en administración de la cuenta 4802-FINANCIEROS.

Por su parte, la tesorería centralizada del nivel nacional debitará la subcuenta 580448-Distribución de rendimientos del sistema de cuenta única de la cuenta 5804-FINANCIEROS y acreditará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Punto 2. Tercero para el reporte de operaciones recíprocas

Como se observa en las conclusiones dadas al primer punto de su consulta, los terceros que reconocen las transacciones con la Gobernación del Valle del Cauca corresponden a las entidades del nivel nacional con las cuales se relaciona la Gobernación.

Es preciso señalar que las cuentas donde se registran las operaciones interinstitucionales de reintegros, así como los rendimientos distribuidos por los recursos administrados en la cuenta única nacional, son operaciones recíprocas entre las entidades del nivel nacional y la tesorería centralizada del nivel nacional.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación
Concepto No. 20221100043341 del 10-06-2022
20221100047141 del 17-06-2022
20221100056321 del 25-08-2022

20221100062191 del 06-10-2022

20221100068341 del 18-11-2022

20221100068731 del 22-11-2022

20221100073781 del 13-12-2022

1.3.16 PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL REGISTRO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS RELACIONADOS CON LA MOVILIZACIÓN DE ACTIVOS

Hasta el momento no se ha proferido doctrina sobre este acápite.

1.4 NORMA DE PROCESO CONTABLE Y SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

CONCEPTO No. 20221120016681 DEL 17-03-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMAS	Reconocimiento de cuentas por cobrar y por pagar e ingresos y gastos por el abastecimiento de bienes y la prestación de servicios entre departamentos de la misma entidad, según la organización del proceso contable.

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° 20210010067602 el 24 de diciembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En el desarrollo de las actividades de la Corporación se tienen bienes producidos para abastecimiento interno y se prestan servicios entre áreas de la misma Entidad, en el cumplimiento de sus actividades de cometido estatal.

Los bienes producidos para el abastecimiento interno se refieren al consumo por parte de AGROSAVIA de bienes o servicios producidos por la misma entidad para satisfacer sus procesos u operaciones entre áreas, con el fin de reconocer la salida del inventario para el consumo en sus actividades. Lo anterior, porque para la Corporación es importante generar información contable por cada área a fin de conocer el resultado de cada una y apoyar el proceso de toma de decisiones.

(...)

Ahora bien, en los instructivos de cierre por parte de la Contaduría General de la Nación, se ha mencionado el tema de operaciones recíprocas consigo misma:

Solamente será viable el reporte de operaciones recíprocas consigo misma cuando una entidad contable pública realice transacciones u operaciones en las cuales genere simultáneamente, bien el

ingreso y el gasto o costo, o bien el derecho y la obligación en cabeza de la misma entidad; como ocurre, por ejemplo, en los servicios públicos y aportes parafiscales.

(...)

Cuando se presenten situaciones de agregación de unidades o entidades, la entidad agregadora efectuará las conciliaciones y eliminaciones de las transacciones entre todas las unidades o entidades que conforman el agregado, antes de realizar el reporte a la CGN. En consecuencia, para estos casos, no subsistirán operaciones recíprocas consigo misma.

(...)

Teniendo en cuenta lo anterior, bajo el Marco Normativo para Entidades de Gobierno:

1. ¿Es posible reconocer el ingreso y el gasto como consecuencia del abastecimiento interno y la prestación de servicios entre distintas áreas de la Corporación?
2. Así mismo, ¿es posible el reconocimiento de una cuenta por cobrar y una cuenta por pagar como consecuencia del abastecimiento interno entre distintas áreas de la Corporación?"

CONSIDERACIONES

El numeral 3. Formas de organización y ejecución del proceso contable de la Norma del Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada por la Resolución 069 de 2021, establece:

“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 párrafo del artículo 2 de la Resolución 620 de 2015, mediante la cual se incorpora el Catálogo General de Cuentas en el Marco Normativo de Entidades de Gobierno, señala:

“Párrafo. Cuando las entidades sujetas a la Resolución 533 de 2015 organicen el proceso contable a través de unidades o centros de responsabilidad contable, estos aplicarán, integralmente, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución para el registro de sus operaciones y la entidad definirá un procedimiento interno conducente a la eliminación de la totalidad de las operaciones entre dichas unidades o centros de responsabilidad, cuando deba presentar información como una sola entidad”.

CONCLUSIONES

De conformidad con la Norma del Proceso Contable y Sistema Documental Contable, las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, pueden elegir entre las siguientes dos formas de organización del proceso contable:

- i) Centralizada, que ocurre cuando el proceso contable se ejecuta por parte de una única unidad contable y de allí se obtienen los estados financieros;
- ii) Por unidades contables, que ocurre cuando el proceso contable se ejecuta por parte de varias unidades dentro de una misma entidad y le corresponde a la unidad central agregar y conciliar la información de todas las unidades para presentar los estados financieros de la entidad contable pública. Es pertinente señalar que estas unidades contables pueden denominarse regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares.

Aunado a lo anterior, cuando una entidad de gobierno elija organizar su proceso contable por unidades contables, el párrafo del artículo 2 de la Resolución 620 de 2015 requiere que cada unidad contable utilice de manera íntegra y completa el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo

de Entidades de Gobierno y que se defina un procedimiento interno conducente a la eliminación de la totalidad de las operaciones entre dichas unidades o centros de responsabilidad, cuando deba presentar información como una sola entidad.

En este sentido, si Agrosavia definió organizar su proceso contable por unidades contables, conforme a los requisitos mínimos señalados en la Norma y citados en las consideraciones, puede registrar cuentas por cobrar y por pagar e ingresos y gastos para reconocer el abastecimiento de bienes o prestación de servicios entre las diferentes unidades contables. En todo caso, se reitera, deberá eliminar la totalidad de las operaciones entre dichas unidades o centros de responsabilidad, cuando deba presentar información como entidad contable pública ante los diferentes usuarios.

Por el contrario, si Agrosavia definió organizar su proceso contable de manera centralizada, atendiendo los requisitos mínimos señalados en la Norma y citados en las consideraciones, no puede registrar cuentas por cobrar y por pagar o ingresos y gastos para reconocer el abastecimiento de bienes o prestación de servicios entre las diferentes unidades contables.

Ahora bien, es pertinente indicar que las formas de organización y ejecución del proceso contable son excluyentes. Por lo tanto, Agrosavia debe seleccionar una de las dos formas de organización del proceso contable y atender a los requerimientos mínimos señalados en la Norma para la respectiva forma de organización. En consecuencia, la entidad no puede definir una forma híbrida en la que dentro de la forma centralizada se ejecute el proceso contable por unidades contables, ni viceversa.

CONCEPTO No. 20221100018581 DEL 01-04-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Registros contables a nivel de cuenta del libro mayor

Doctor

JUAN CAMILO SANTAMARÍA HERRERA

Subdirector de Consolidación, Gestión e Investigación

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° 20220010010152 el 25 de febrero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La Contaduría General de la Nación mediante el radicado 20202000053991 del 14 de septiembre de 2020, emitió concepto a la Unidad Administrativa Especial de Catastro Distrital en lo referente a la presentación del Libro Mayor, indicando en las conclusiones del mismo, lo siguiente:

“(…) el objetivo de la información financiera de una entidad contable pública consiste en que sea útil a los diferentes usuarios, y para que sea útil debe ser relevante, verificable y comparable. Para dar cumplimiento a estos aspectos, las entidades, deben atender, entre otros la organización de la información en los libros contables. Para efectos de contribuir al logro de tales objetivos, es relevante que la información suministrada por el libro mayor permee hasta el nivel de clase”.

Así las cosas, solicitamos aclaración respecto a las implicaciones de la frase “es relevante que la información suministrada por el libro mayor permee hasta el nivel de clase”, dado que en el numeral 4.3.12 de la norma técnica “Proceso Contable y Sistema Documental Contable” del Régimen de Contabilidad Pública, no se evidencia esta condición, al indicar que: “En este libro se debe identificar como mínimo: el mes al cual corresponden los saldos iniciales, el movimiento débito y crédito y el saldo final de la cuenta. Las cuentas se deben presentar de acuerdo con la secuencia establecida en la estructura del catálogo general de cuentas y los movimientos mensuales débitos y créditos de cada una de estas deben corresponder con las cifras registradas en el libro diario”.

Por lo anterior, no nos es claro cuando se señala que la información presentada en el libro mayor debe permear hasta el nivel de clase, dado que la norma técnica menciona que como mínimo en este libro se deben presentar los saldos y movimientos a nivel de cuenta”.

CONSIDERACIONES

El numeral 4.3. Libros de contabilidad, de la Norma de proceso contable y sistema documental contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, señala:

“4.3. Libros de contabilidad

(...)

4.3.1.2. Libro mayor

El libro mayor resume por mes el saldo inicial, el movimiento y el saldo final de las cuentas. En este libro se debe identificar como mínimo: el mes al cual corresponden los saldos iniciales, el movimiento débito y crédito y el saldo final de la cuenta. Las cuentas se deben presentar de acuerdo con la secuencia establecida en la estructura del catálogo general de cuentas y los movimientos mensuales débitos y créditos de cada una de estas deben corresponder con las cifras registradas en el libro diario”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2021, establece:

“CAPÍTULO 1. ESTRUCTURA

La estructura del Catálogo General de Cuentas está conformada por cuatro niveles de clasificación con seis dígitos que conforman el Código Contable, de la siguiente manera:

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).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable define que el libro mayor resume por mes el saldo inicial, el movimiento y el saldo final de las cuentas; es decir, consiste en trasladar el saldo inicial, los movimientos débito y crédito y el saldo final de las cuentas registradas en el libro

diario, mediante un proceso de mayorización a nivel de cuenta, correspondiendo al tercero y cuarto dígitos de la secuencia establecida en la estructura del Catálogo General de Cuentas.

Con base en lo anterior, se deroga el concepto N° 20202000053991, del 14 de septiembre de 2020, emitido por la CGN.

CONCEPTO No. 20221100019041 DEL 06-04-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Proceso Contable y Sistema Documental Contable Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Procedimientos que deben documentarse en el desarrollo del proceso contable de una entidad pública. Riesgos que deben identificarse en la matriz de riesgos del proceso contable.

Señor
JUAN CARLOS ESTEPA ISAZA
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° 20221100008832 el 19 de febrero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“¿Qué procedimientos OBLIGATORIOS deben ser documentados (en formato institucional) para el desarrollo del proceso contable de una Entidad pública?”

¿Cuántos riesgos de índole contable deben ser identificados en la matriz de riesgos del proceso contable en una Entidad pública?”.

Mediante correo electrónico de 01 de marzo de 2022, el consultante indica que su requerimiento hace referencia a una entidad de gobierno del orden territorial del sector Educación.

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del estado definiéndolo como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º ibidem establece que el Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva

entidad. Aunado a esto, el literal k) del artículo 3 de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", 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.

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:

“2. PROCESO CONTABLE

El proceso contable es el conjunto ordenado de etapas, que tiene como propósito el registro de los hechos económicos conforme a los criterios de reconocimiento, medición y revelación establecidos en los respectivos marcos normativos, de tal manera que la información financiera que se genere atienda las características cualitativas definidas en los mismos”.

Asimismo, la Contaduría General de la Nación en su Resolución N° 193 de 2016, mediante la cual expidió el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, dispuso lo siguiente:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

Mediante el Decreto 943 de 2014, el Departamento Administrativo de la Función Pública implementó el Modelo MECI, a través del Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 2014, el cual es de obligatorio cumplimiento y aplicación para las entidades del Estado. Teniendo en cuenta lo establecido en el citado manual, las entidades deberán realizar un estudio cuyos resultados se concreten en la valoración de los riesgos y políticas que conduzcan a su gestión efectiva.

(...)

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.

(...)

3.1. Identificación de factores de riesgo

A continuación, se relacionan algunos de los factores de riesgo asociados con el marco de referencia del proceso contable, las etapas del proceso contable, la rendición de cuentas y la gestión del riesgo de índole contable". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

PREGUNTA 1

La Ley 298 de 1996, en su artículo 3° literal k), 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, donde, entre otros aspectos, se hace referencia a los riesgos que afectan el proceso contable.

No obstante, cabe resaltar que, aunque la CGN se ha pronunciado a través de dicho procedimiento, el control interno es 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, por lo cual los procedimientos obligatorios, en forma institucional, que deben ser documentados para el desarrollo del proceso contable de una entidad pública deben ser definidos por la administración de la entidad.

PREGUNTA 2

De acuerdo con el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable teniendo en cuenta lo establecido en el Manual Técnico del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 2014, las entidades deben realizar un estudio cuyos resultados se concreten en la valoración de los riesgos y políticas que conduzcan a su gestión efectiva, a través de una visión integral del proceso contable. En ese sentido la entidad debe considerar la existencia de factores que tiendan a impedir que los objetivos del proceso contable se cumplan a cabalidad, por lo cual, el preparador de la información debe realizar una identificación y revisión permanente de los riesgos.

Con base en lo anterior no es posible determinar un número específico de riesgos que deben ser identificados en la matriz de riesgos del proceso contable de una entidad pública, puesto que dependerá de factores propios de cada entidad.

Sin embargo, en el numeral 3.1. Identificación de factores de riesgo, del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable se relacionan algunos factores de riesgo asociados con el marco de referencia del proceso contable, las etapas del proceso contable, la rendición de cuentas y la gestión del riesgo de índole contable, los cuales se pueden 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.

CONCEPTO No. 20221100037511 DEL 31-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Norma de Proceso contable y Sistema Documental Contable Procedimiento para la evaluación del control interno contable
	SUBTEMA	Conservación de los soportes contables de hechos económicos relacionados con contratación pública, en el Sistema Electrónico para la Contratación Pública (SECOP).

Doctor
DIEGO VIANA
Contador
Secretaría Distrital 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 No. 20221400018952 del 21 de abril de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En mi calidad de Contador de la Secretaria Distrital de Planeación (ente adscrito a la entidad contable pública Bogotá Distrito Capital) y con el aval de la Directora Financiera de la entidad, se eleva consulta de tipo contable a continuación:

¿Es viable que la entidad decida para efectos de la conservación de los soportes de contabilidad de aquellos hechos económicos que se sustentan en una contratación pública, cuyos soportes están disponibles en el Sistema Electrónico para la Contratación Pública (SECOP) - administrado por la Agencia Nacional de contratación Pública, que dicho sistema SECOP sea el único medio de conservación?

La decisión anterior, ¿Cumpliría con los requerimientos establecidos por la Contaduría General de la Nación en el documento Norma del Proceso Contable y Sistema Documental Contable, para el sistema documental contable de soportes y la conservación de los mismos?”

CONSIDERACIONES

El numeral 4 de la Norma de proceso contable y sistema documental contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, establece:

“4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

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.

(...)

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.

(...)

5. CONSERVACIÓN DE LOS DOCUMENTOS CONTABLES

La tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad tiene como finalidad la consulta y verificación de la información financiera, así como su reproducción de acuerdo con las necesidades de información.

5.1. Medios y tiempo de conservación

La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable. Por tanto, toda la documentación que constituya evidencia de los hechos económicos debe estar a disposición de los usuarios de la información. En el caso de las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad por la conservación y reproducción de la documentación contable, será la que se establezca de acuerdo con las normas que regulan dichos sistemas.

Con independencia de quién administre el sistema de información, la entidad deberá establecer políticas de conservación que le permitan realizar copias de seguridad, de manera que minimice el riesgo por pérdida o daño de la información financiera.

Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad pueden conservarse impresos o en cualquier otro medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando: a) se garantice su

reproducción exacta; b) sean accesibles para su posterior consulta; c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento.

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 (...). (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el numeral 3.2.3. del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del RCP por medio de la Resolución 193 de 2016, 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:

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.

(...)

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.

(...)

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

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

Conforme lo establece la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental 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.

Con respecto a los documentos contables, es decir, soportes, comprobantes y libros de contabilidad, estos se pueden encontrar impresos o en archivos electrónicos; estos últimos son documentos que contienen información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, magnéticos, ópticos o similares, de acuerdo con el sistema documental contable establecido por la administración de la entidad bajo la responsabilidad del Representante Legal.

Lo anterior, siempre que: 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.

Por lo tanto, la conservación de soportes en archivos digitales es válida en el Sistema Electrónico para la Contratación Pública (SECOP) - administrado por la Agencia Nacional de Contratación Pública, si así lo ha decidido el Representante Legal como responsable de la administración del sistema documental, de modo que no se hace obligatoria su impresión, pero si deberá posibilitarse su obtención si en cualquier momento, se requiere.

En efecto, la entidad deberá establecer políticas sobre la forma de reproducción de documentos contables, de esta manera existirá claridad sobre los eventos en que pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos.

Así mismo, establecerá una política de conservación que le permita realizar copias de seguridad, de manera que minimice el riesgo por pérdida o daño de la información financiera. De igual manera, 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.

Para finalizar, la entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable, que deberán estar alineados al Programa de Gestión Documental y al Sistema de Gestión de la Seguridad de la Información establecidos por la entidad.

CONCEPTO No. 20221100056411 DEL 25-08-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable Ingreso de transacciones sin contraprestación
	SUBTEMA	Tratamiento contable de consignaciones no identificadas

Doctora
PAULA JIMENA HERNÁNDEZ ENEMISICA
Secretaria de Hacienda
Municipio Montenegro
Montenegro, 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° 20220010032202 del 11 de julio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La petición se soporta en los resultados de las auditorias de fenecimiento de la cuenta correspondiente a los años 2020 - 2021, en los cuales la contraloría general de Quindío soporta para el municipio de Montenegro hallazgos de índole administrativa porque cotejadas las conciliaciones bancarias de las cuentas y confrontados los saldos en el libro auxiliar de bancos, con el balance de prueba y los extractos bancarios, evidencian que en las cuentas bancarias se presentan partidas conciliatorias de una cuantía considerable para el municipio sin identificar (Valor a 2020 \$508.208.211,12 y valor acumulado a 2021 \$525.077.871,73).

Las consignaciones no identificadas son un tipo de partidas que tienen lugar, porque la entidad no posee un sistema de identificación de los ordenantes y conceptos de las consignaciones que llegan a sus cuentas; por tanto, se afecta el adecuado reconocimiento y medición de las cuentas contables como la 13 cuentas por cobrar y 1386 Deterioro de cuentas por cobrar; sin contar con la afectación directa de la gestión, pues estos recursos no pueden antes de identificarse su procedencia, aplicarse en el gasto y así financiar proyectos de inversión con recursos propios, del plan de desarrollo, permaneciendo en las entidades bancarias, pasando año a año (desde 2016) como adición de recursos de balance, solo beneficiando al sector financiero y no a la población Montenegrina, como es el deber ser del ente territorial.

Adicionalmente es menester aclarar que parte de los saldos sin identificar podrían ser por concepto del impuesto predial y complementarios, entendiéndose por complementario la sobretasa bomberil

destinada a fortalecer el cuerpo de bomberos del Municipio y Sobretasa Ambiental la cual es un recaudo para terceros y se debe transferir a la Corporación Autónoma Regional del Quindío CRQ.

Es de mencionar que el comité de sostenibilidad contable ha revisado conceptos emitidos por ustedes en los cuales relacionan situaciones similares, llegando a la conclusión que es adecuado solicitar de manera muy respetuosa se estudie la posibilidad de conceptualizar sobre el caso en particular, ya que al llevar a cabo el procedimiento sugerido por la Contaduría General de la Nación, el Municipio se estaría apropiando de recursos que no le corresponden, lo anterior por la imposibilidad de determinar las sobretasas mencionadas.

Según lo anterior, surgen las siguientes preguntas:

1. ¿Cuál es el procedimiento técnico y normativo para registrar los saldos sin identificar y afectar todas las áreas financieras? Y de esta forma poder disponer de estos recursos con fines de gasto o inversión?
2. Al registrar los saldos sin identificar, ¿el municipio tendría la obligación de estimar un valor por la sobretasa bomberil y ambiental o se perderían estos complementarios? Toda vez que el municipio desconoce la identificación de los ordenantes y conceptos de las consignaciones, las cuales pueden contener adicional a las sobretasas, recargos de cada uno de estos conceptos”.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, dispone:

“5. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

(...)

43. Devengo: los hechos económicos se reconocen en el momento en que suceden, con independencia del instante en que se produce el flujo de efectivo o equivalentes al efectivo que se deriva de estos, es decir, el reconocimiento se efectúa cuando surgen los derechos y obligaciones, o cuando el hecho económico incide en los resultados del periodo contable.

(...)

48. Periodo contable: corresponde al periodo sobre el cual la entidad informa acerca de su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre.

(...)

6.2. Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

80. Se denomina reconocimiento al proceso de incorporación en la información financiera de un hecho económico que cumpla la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso, gasto o costo, que tenga la probabilidad de generar una entrada o salida de potencial de servicio o de beneficios económicos futuros y que se pueda medir con fiabilidad.

82. 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.

(...)

6.2.1. Reconocimiento de activos

84. Se reconocen como activos, los recursos controlados por la entidad que resultan de un evento pasado y de los cuales se espera obtener un potencial de servicio o generar beneficios económicos futuros, siempre que el valor del recurso pueda medirse fiablemente.

(...)

6.2.3. Reconocimiento de ingresos

88. 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.

89. 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.

90. 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, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“CAPÍTULO IV.

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.

(...)

1.2.1. 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 de texto).

De otra parte, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable adoptado mediante 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.

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).

Ahora bien, 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.

(...)

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)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizada según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2021, describe la cuenta 2407- RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS de la siguiente manera:

“Representa el valor de los recursos recaudados en efectivo, que son de propiedad de otras entidades públicas, entidades privadas o personas naturales.

La subcuenta Recaudos por clasificar se afectará, de manera transitoria, por el valor de los recursos recibidos por la entidad, cuyo destinatario no ha sido identificado y sobre los cuales debe adelantarse la identificación del mismo para garantizar su adecuada clasificación". (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta los principios de Devengo y Período contable, contenidos en el Marco conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, así como las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos, del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el municipio deberá reconocer sus 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 y una vez estos queden en firme.

En consecuencia, con la declaración tributaria, la liquidación oficial y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, una vez dichas liquidaciones oficiales y actos administrativos queden en firme, el municipio:

- En relación con el impuesto predial, debitará la subcuenta 130507-Impuesto predial unificado de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditará la subcuenta 410507-Impuesto predial unificado de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

- En referencia a la sobretasa bomberil, el municipio registrará el valor liquidado por sobretasa bomberil debitando la subcuenta 130562-Sobretasa bomberil de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS y acreditando la subcuenta 410562-Sobretasa bomberil de la cuenta 4105-IMPUESTOS.

Sobre el tratamiento contable de la sobretasa bomberil, se anexa el Concepto No. 2022110000431 del 14 de enero de 2022 de la CGN, para su conocimiento.

- Respecto a la sobretasa ambiental, registrará en cuentas de orden de control el valor liquidado por dicho concepto, para lo cual debitará la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL. El municipio informará a la CAR para que realice el reconocimiento del ingreso por concepto de la respectiva sobretasa.

Adicionalmente, para el recaudo y giro de recursos a las CAR, el municipio aplicará los registros descritos en 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 mediante la Resolución 593 de 2018 y señalados en las consideraciones de este concepto.

Una vez aclarado el momento en que debe realizarse el reconocimiento del impuesto predial, de la sobretasa bomberil y de la sobretasa ambiental, así como los respectivos registros contables, procederemos a dar respuesta a sus inquietudes:

Pregunta 1. ¿Cuál es el procedimiento técnico y normativo para registrar los saldos sin identificar y afectar todas las áreas financieras y de esta forma poder disponer de estos recursos con fines de gasto o inversión?

En relación con los saldos sin identificar que resulten de las conciliaciones bancarias a favor de la entidad, y 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, así:

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. Posteriormente, se atenderá a lo señalado en el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, especialmente lo estipulado en los siguientes numerales: 3.2.2- Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información financiera y 3.2.14-Análisis, verificación y conciliación de la información, los cuales expresan 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 3.2.15-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, donde el municipio deberá adelantar las acciones correspondientes para establecer los flujos de información adecuados que le permitan establecer los conceptos y los terceros de los recaudos que perciben en sus cuentas bancarias.

Por lo anterior, una vez la entidad aplique lo señalado e identifique el tercero, procederá a reconocer el hecho debitando la subcuenta 240720-Recaudos por reclasificar, y acreditando i) la subcuenta que corresponda de la cuenta 1305-IMPUESTOS, RETENCIÓN EN LA FUENTE Y ANTICIPOS DE IMPUESTOS, o ii) la subcuenta 240719-Recaudo de la sobretasa ambiental de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS. En el caso de la sobretasa ambiental, adicionalmente disminuirá 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 el giro de los recursos de la sobretasa ambiental a las CAR, el municipio debitará la subcuenta 240719-Recaudo de la sobretasa ambiental de la cuenta 2407-RECURSOS A FAVOR DE TERCEROS y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, en relación con su inquietud sobre la forma para poder disponer de los saldos sin identificar con fines de gasto o inversión, es necesario indicar que la Contaduría General de la Nación no es la entidad competente para pronunciarse sobre el tema, por lo cual se informa que se dio

traslado de ese aspecto a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Pregunta 2. Al registrar los saldos sin identificar, ¿el municipio tendría la obligación de estimar un valor por la sobretasa bomberil y ambiental o se perderían estos complementarios? Toda vez que el municipio desconoce la identificación de los ordenantes y conceptos de las consignaciones, las cuales pueden contener adicional a las sobretasas, recargos de cada uno de estos conceptos.

Dando respuesta a la consulta no es procedente realizar una estimación por estos conceptos dado que el municipio deberá reconocer sus 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; por lo tanto, el reconocimiento del impuesto predial, de la sobretasa bomberil y la sobretasa ambiental se reconocerá de acuerdo con lo indicado.

Por lo anterior, es necesario que el municipio establezca las herramientas que permitan la identificación de los conceptos y los terceros en los saldos sin identificar de sus cuentas bancarias para poder realizar el adecuado reconocimiento de los hechos económicos que se derivan de los mismos.

CONCEPTO No. 20221100056551 DEL 29-08-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Reconocimiento contable de embargos a terceros

Doctora
SILVIA PATIÑO ALZATE
Revisora Fiscal

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010036102 del 2 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De manera atenta solicito la dinámica contable del registro de los embargos en los libros contables”.

Mediante correo electrónico, la consultante amplía el contexto de la consulta indicando que el tratamiento contable solicitado corresponde al de una entidad de gobierno que embargó a otra entidad de gobierno, y requiere identificar qué debe efectuar la entidad que realiza el embargo, si este se registra en cuentas contables o en efectivo de uso restringido.

CONSIDERACIONES

Las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, 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 a precios de mercado o de no mercado, consumirlo o distribuirlo en forma gratuita, 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)

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2021, describe la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS de la siguiente manera: “Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras”.

Así mismo, el referido CGC 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.

Por su parte, el grupo 83-DEUDORAS DE CONTROL, se describe 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)”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, el efectivo o equivalentes al efectivo de uso restringido corresponde a recursos que presentan limitaciones para su disponibilidad inmediata por causa de un embargo en contra de la entidad originado en una medida cautelar.

Así pues, respecto a los recursos embargados por la entidad en los procesos judiciales que esta lleva a cabo en contra de terceros, es preciso señalar que no se deben registrar en la cuenta contable 1132-EFECTIVO DE USO RESTRINGIDO, toda vez que no corresponden a recursos que le fueron embargados a la entidad como medida cautelar en un proceso judicial o de cobro coactivo impetrado en su contra.

Por su parte, los recursos embargados a terceros se pueden registrar en cuentas de orden de control, mediante un débito a 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).

Si al finalizar el procedimiento administrativo, los recursos embargados pasan a ser de propiedad de la entidad, por el recaudo de sus cuentas por cobrar, deberá reversar los saldos de las cuentas de orden y registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta y cuenta que corresponda del grupo 13-CUENTAS POR COBRAR.

CONCEPTO No. 20221100057661 DEL 09-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable Propiedades, planta y equipo Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Baja en cuentas de bienes muebles e inmuebles

Doctor
IVÁN FELIPE BETANCOURTH ALVARADO
Director Recursos Físicos
Municipio de Fusagasugá
Fusagasugá, 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° 20220010036902 del 08 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala que el municipio de Fusagasugá proyecta iniciar un proceso de bajas de bienes muebles e inmuebles pertenecientes a la Alcaldía de Fusagasugá tanto en la Secretaría de Educación del Municipio como de otras dependencias de la entidad territorial, por lo cual solicitan:

“1. Se nos indique por escrito por su oficina en materia de contabilidad; las reglas, competencias y procedimientos contables que debe adoptar el municipio de Fusagasugá para dar de baja los bienes muebles e inmuebles que así se clasifiquen, y así lo determine la instancia territorial pertinente.

2. Que el municipio de Fusagasugá es una entidad territorial certificada en materia educativa; por lo que es necesario precisar, ¿si en materia contable es posible que la Secretaría de Educación de Fusagasugá pueda desarrollar de manera autónoma sus procesos de bajas, con reglamento propio e instancias propias?

3. Se nos indique por escrito las normas, conceptos y demás documentos que deben adoptarse en materia contable para prevenir registros contables errados o que hagan incurrir a los servidores públicos que direccionan los procesos de bajas en error en este tipo de procedimientos.

4. Se nos indique por escrito si la alcaldía de Fusagasugá ¿debe dar tratamiento contable unificado de los bienes muebles e inmuebles dados de baja por Secretaría de Educación y/o la Dirección de Recursos Físicos de la Alcaldía en términos de avalúos, venta y disposición final de los mismos?

5. Se nos indique por escrito ¿si la Secretaría de Educación puede llevar los avalúos, venta y disposición final de los bienes muebles e inmuebles clasificados y seleccionados para darlos de baja de forma autónoma y sin ingreso a la contabilidad de Secretaría de Hacienda del municipio de Fusagasugá?”.

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º de la Ley 87 de 1993, establece que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

Por su parte, el artículo 6º de la referida ley, establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016, por medio de la cual se incorporó en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable.

Respecto a la normativa contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“6.4. Baja en cuentas de los elementos de los estados financieros

126. La baja en cuentas es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo en la información financiera de la entidad. La baja en cuentas ocurre cuando la partida deja de cumplir la definición de activo o pasivo; por ejemplo, cuando la entidad pierde el control sobre un activo o deja de existir una obligación presente de desprenderse de recursos que incorporan un potencial de servicio o beneficios económicos”.

Por su parte, la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, señala:

“3. Formas de organización y ejecución del proceso contable

A partir de las características de la organización administrativa y operativa, así como de la capacidad tecnológica para procesar información contable, las entidades pueden optar por alguna de las siguientes formas de organización y ejecución del proceso contable, con el propósito de generar sus estados financieros.

- a) Contabilidad centralizada.
- b) Contabilidad separada en unidades contables.

Lo anterior, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares.

3.1. Contabilidad centralizada

Corresponde a la forma de organización y ejecución del proceso contable mediante la cual la entidad centraliza y registra los hechos económicos en una única unidad contable, y a partir de allí, genera sus estados financieros.

Las entidades que ejecuten el proceso contable a través de una contabilidad centralizada deberán, como mínimo:

- a) Establecer los responsables de la información contable.
- b) Definir y establecer las políticas contables a partir del marco normativo aplicable.
- 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).

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, disponen:

“10. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

10.1. Reconocimiento

1. Se reconocerán como propiedades, planta y equipo: a) los activos tangibles empleados por la entidad para la producción o suministro de bienes, para la prestación de servicios o para propósitos administrativos; b) los bienes muebles que se tengan para generar ingresos producto de su arrendamiento; y c) los bienes inmuebles arrendados por un valor inferior al valor de mercado del arrendamiento. Estos activos se caracterizan porque se prevé usarlos durante más de 12 meses y no se espera venderlos ni distribuirlos en forma gratuita, en el curso normal de la operación.

(...)

10.4. Baja en cuentas

31. Un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja cuando se pierda el control sobre el elemento o cuando no se espere obtener un potencial de servicio o beneficios económicos futuros por su uso o enajenación. La pérdida o ganancia originada en la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se calculará como la diferencia entre el valor de la contraprestación recibida, si existiere, y su valor en libros, y se reconocerá como ingreso o gasto en el resultado del periodo” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, 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:

Bienes y Derechos

a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;

(...)

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular” (Subrayado fuera de texto).

La Resolución 620 de 2015, por la cual se incorpora el Catálogo General de Cuentas al Marco Normativo para Entidades de Gobierno, establece:

“ARTÍCULO 2. Ámbito de aplicación. (...)

Parágrafo. Cuando las entidades sujetas a la Resolución 533 de 2015 organicen el proceso contable a través de unidades o centros de responsabilidad contable, estos aplicarán, integralmente, el Catálogo General de Cuentas dispuesto en el anexo de la presente Resolución para el registro de sus operaciones y la entidad definirá un procedimiento interno conducente a la eliminación de la totalidad de las operaciones entre dichas unidades o centros de responsabilidad, cuando deba presentar información como una sola entidad”.

CONCLUSIONES

Puntos 1 y 3

La regulación contable que debe atenderse para efecto de realizar la baja en cuentas de los bienes muebles e inmuebles de la entidad es la que sobre el particular se establece en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera, en el Procedimiento para la Evaluación

del Control Interno Contable y en acápites de baja en cuentas que se encuentra en cada una de las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos.

De conformidad con lo establecido en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la baja en cuentas de los elementos de los estados financieros debe realizarse cuando la partida respectiva deje de cumplir la definición de activo o pasivo, según corresponda.

Sobre el particular, el numeral 3.2.15 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, establece que las entidades deben adelantar las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de dicha información.

Por lo anterior, cuando la información financiera se encuentre afectada por valores que no representen derechos o bienes para la entidad, esta deberá adelantar las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de sus libros de contabilidad.

Así las cosas, si los bienes referidos en su consulta dejaron de cumplir los requisitos para su reconocimiento como activos, la entidad deberá proceder a realizar su baja en cuentas con el fin de mejorar la calidad de la información y garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

En este sentido, si por ejemplo algunos de los bienes referidos en su consulta se encuentran reconocidos como propiedades, planta y equipo, atendiendo a lo establecido en la respectiva Norma de propiedades, planta y equipo deberá realizarse la baja en cuentas de dichos elementos si: i) se pierde el control sobre los mismos, ii) se dispone de ellos o iii) no se espera obtener beneficios económicos futuros por su uso o enajenación.

Si una vez realizado el análisis por parte de la entidad se encuentra que sobre dichos bienes se cumple alguno de los requisitos para realizar la baja en cuentas, por ejemplo, porque se encuentran inservibles u obsoletos, el procedimiento contable para realizarla consiste en debitar 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 acreditar 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.

Ahora bien, respecto a los documentos que deben adoptarse en materia contable, se tiene que el numeral 3.2.4. 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, y establece

también, que 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.

Por lo anterior, el procedimiento interno y las competencias para realizar la baja en cuentas de las partidas que ya no cumplen con los requisitos para su reconocimiento serán las establecidas en los respectivos manuales elaborados por la entidad.

Punto 2

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable establece que las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, con independencia de que se encuentren desconcentradas administrativa, funcional o geográficamente, en regionales, seccionales, centros de costos, unidades operativas, unidades ejecutoras u otras similares, pueden elegir entre las siguientes dos formas de organización del proceso contable:

i) Contabilidad centralizada, que ocurre cuando el proceso contable se ejecuta por parte de una única unidad contable y de allí se obtienen los estados financieros, o;

ii) Contabilidad separada en unidades contables, que ocurre cuando el proceso contable se ejecuta por parte de varias unidades dentro de una misma entidad, y le corresponde a la unidad central agregar y conciliar la información de todas las unidades para presentar los estados financieros de la entidad contable pública.

Cuando una entidad de gobierno organice su proceso contable en unidades contables, estas últimas deberán elaborar su información contable en forma separada, aplicando para esto, las políticas contables establecidas por la unidad contable central. Así mismo, por disposición del parágrafo del artículo 2 de la Resolución 620 de 2015, estas unidades contables deberán aplicar integralmente el Catálogo General de Cuentas del Marco Normativo para Entidades de Gobierno para el registro de sus operaciones.

Así las cosas, si el municipio organizó su proceso contable en unidades contables, y la Secretaría de Educación es una de ellas, esta deberá elaborar su información contable en forma separada y podrá realizar de manera autónoma la baja en cuentas de las partidas que no cumplan los requisitos para su reconocimiento, aplicando para esto, las políticas contables establecidas por el municipio.

Puntos 4 y 5

Es necesario precisar que el procedimiento para la desincorporación de una partida que no cumple las condiciones esenciales para mantener su reconocimiento como activo de la entidad, es de origen y efecto meramente contable.

Ello quiere decir que, si un bien no cumple los criterios para su reconocimiento como propiedad planta y equipo u otro activo, con miras a garantizar el cumplimiento de las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública,

deberá darse de baja contablemente, pero su titularidad, responsabilidad y régimen jurídico no cambia por este hecho, ya que un registro contable no es el que origina un hecho económico, sino que en el sistema contable se reconocen los efectos derivados de los mismos.

En este orden de ideas y atendiendo a lo señalado 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 avalúos, venta o disposición final de los bienes referidos en su consulta, pues corresponde a la entidad, con el apoyo de su área jurídica, evaluar el asunto y realizar los trámites administrativos y jurídicos respectivos para tal efecto.

CONCEPTO No. 20221100063301 DEL 18-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Sistema documental contable durante pandemia.
2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Sistema documental contable durante pandemia.

Señora

CARMEN RAQUEL ORTÍZ CAMACHO

Price Waterhouse Coopers

Bogotá D.C.

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010042382 del 12 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se solicita:

“La CGN ha publicado Proceso Contable y Sistema Documental Contable, (...), el cual, da las directrices en cuanto a la organización del archivo documental contable. Las entidades públicas a través de sus archivos de gestión y tablas de retención documental, han manejado el archivo físico, sin embargo, en Pandemia muchas realizaron sus proceso de revisión de forma digital sin realizar la firma de cada uno de los documentos contables, sin que esto significase la no etapa de revisión de los mismos. En la actualidad cuando se va a entregar el archivo contable documental de acuerdo con las tablas de retención al archivo central nos piden en los documentos digitales las dos firmas, y ante el volumen de los mismos, se propone que dado que cada documento contable tiene el registro del log del usuario que lo realizó en el sistema financiero se tome esto como registro de firma y que el de revisó se emita un acta de auxiliar contable de movimientos contables con clase de documentos y toda su información y que se firme por el Contadore que realizó la revisión y es acorde a los libros oficiales y EEFF emitidos en su momento, sin embargo, solicitan que cada documento lleve la firma digital.

Ante esto queremos el apoyo de la CGn en compartirnos doctrina y/o conceptos que se relacionen con el archivo de gestión documental en Pandemia y la viabilidad de generar este tipo de actas. Si fuese posible una reunión de entendimiento estaremos muy atentos”.

CONSIDERACIONES

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable actualizada según la Resolución 625 de 2018, establece:

“4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

La administración del sistema documental contable, en cada entidad, será responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces. En el caso de las entidades bajo el ámbito de Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad será la que establezcan las normas que regulan dichos sistemas.

(...)

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.

4.1. Soportes de contabilidad

Los soportes de contabilidad son documentos que contienen información sobre los hechos económicos.

Las operaciones realizadas por la entidad deberán estar respaldadas en documentos, de manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria, por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

Los soportes de contabilidad pueden ser de origen externo o interno. Son documentos de origen externo los que provienen de terceros como consecuencia de las operaciones llevadas a cabo con la

entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias. Los documentos de origen interno son los elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

(...)

Los soportes de contabilidad de origen externo, que surgen de eventos transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; adicionalmente, los soportes deberán cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

Los soportes de contabilidad de origen interno, producto de eventos no transaccionales, deben contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó.

(...)

5. CONSERVACIÓN DE LOS DOCUMENTOS CONTABLES

La tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad tiene como finalidad la consulta y verificación de la información financiera, así como su reproducción de acuerdo con las necesidades de información.

5.1. Medios y tiempo de conservación

La entidad deberá definir los controles internos que permitan garantizar la tenencia, conservación y reproducción de la documentación contable. Por tanto, toda la documentación que constituya evidencia de los hechos económicos debe estar a disposición de los usuarios de la información. En el caso de las entidades que se encuentran bajo el ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF Nación) y del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), la responsabilidad de cada entidad por la conservación y reproducción de la documentación contable, será la que se establezca de acuerdo con las normas que regulan dichos sistemas.

(...)

Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad pueden conservarse impresos o en cualquier otro medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando: a) se garantice su reproducción exacta; b) sean accesibles para su posterior consulta; c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con la Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, el objetivo del sistema documental contable es establecer criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, que corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad. Así mismo, esta norma señala que la administración del sistema documental contable dentro de la entidad es responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces.

Los documentos contables son los soportes, comprobantes y libros de contabilidad que documentan los hechos económicos desarrollados por la entidad, los cuales deben cumplir con las características de autenticidad, integridad y veracidad. Un documento es auténtico cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado y es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos.

Los mencionados documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos, donde estos últimos son documentos que contienen información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.

Con respecto a los soportes contables es preciso señalar que pueden ser de origen externo cuando provienen de terceros por operaciones llevadas a cabo con la entidad, tales como, escritos, contratos, facturas de compra, títulos valores, cuentas de cobro, extractos bancarios, escrituras y matrículas inmobiliarias o; pueden ser de origen interno cuando son elaborados por la entidad, como conciliaciones, nóminas, resúmenes, estadísticas y cuadros comparativos.

Ahora bien, el soporte de origen externo debe contener como mínimo la fecha, la cuantía, la descripción de la transacción y los datos básicos que permitan identificar el tercero con quien la entidad llevó a cabo la operación; y deberá, además, cumplir con los requisitos establecidos por las autoridades competentes.

Por otra parte, el soporte de origen interno debe contener como mínimo la fecha, la cuantía y el concepto; así mismo, el sistema de información deberá permitir identificar la trazabilidad del soporte de contabilidad, identificando como mínimo quién lo elaboró y aprobó.

Por lo anteriormente señalado, y dada la situación mundial derivada de la pandemia decretada, correspondía a la entidad definir los aspectos y contenido de los soportes de contabilidad, a fin de que los mismos garanticen los criterios de inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, con independencia de que los mismos se encuentren impresos o en archivos electrónicos, teniendo en cuenta que cumplan con los requisitos establecidos por las autoridades competentes, así como que permita identificar la trazabilidad, al indicar como mínimo quién elabora y aprueba.

Por otra parte, en cuanto a la conservación de la documentación contable, es necesario señalar que es la entidad la que debió establecer los controles internos que permitieran garantizar la tenencia,

conservación y reproducción de la documentación contable, teniendo en cuenta que los mismos pueden conservarse impresos o en cualquier otro medio electrónico, magnético, óptico o similar, siempre y cuando: a) se garantice su reproducción exacta; b) sean accesibles para su posterior consulta; c) sean conservados en el formato en que se hayan generado, o en algún formato que permita demostrar que se reproduce con exactitud la información generada, y d) se conserve toda información que permita determinar el origen, la fecha y la hora en que fue producido el documento.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 2022110000901 del 24-01-2022
20221100043271 del 09-06-2022
20221120044271 del 14-06-2022
20221100049971 del 06-07-2022
20221100050801 del 13-07-2022
20221100052081 del 22-07-2022
20221100052741 del 28-07-2022
20221100053221 del 03-08-2022
20221100056911 del 31-08-2022
20221100056961 del 01-09-2022
20221100058381 del 16-09-2022
20221100059231 del 26-09-2022
20221100059251 del 26-09-2022
20221100062221 del 06-10-2022
20221100062661 del 10-10-2022
20221100063411 del 20-10-2022
20221100064431 del 31-10-2022
20221100067531 del 16-11-2022
20221100073631 del 12-12-2022
20221100074541 del 19-12-2022
20221100075121 del 27-12-2022

1.5 PROCEDIMIENTOS TRANSVERSALES**1.5.1 PROCEDIMIENTO PARA LA ELABORACIÓN DEL INFORME CONTABLE CUANDO SE PRODUZCA CAMBIO DE REPRESENTANTE LEGAL****CONCEPTO No. 20221100050111 DEL 07-07-2022**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento para la elaboración del informe contable cuando se produzca cambio de Representante Legal
	SUBTEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica

Señora

KAROL PATRICIA MOSQUERA MURILLO

Instituto de Deportes y Recreación de Medellín (INDER) – 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° 20221100027152 del 9 de junio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Según la Resolución 349 de 2018 de la CGN, ¿Cuál es el plazo máximo para elaborar y presentar el Informe de Gestión Contable que se debe realizar cuando se produce cambio del Representante legal de la Entidad Pública?”.

CONSIDERACIONES

La Ley 951 de 2005, por la cual se crea el acta de informe de gestión, establece:

“ARTÍCULO 5o. Los servidores públicos del Estado y los particulares enunciados en el artículo 2o, están obligados en los términos de esta ley a entregar al servidor público entrante un informe mediante acta de informe de gestión, los asuntos y recursos a su cargo, debiendo remitirse para hacerlo al reglamento y/o manual de normatividad y procedimiento que rija para la entidad, dependencia o departamento de que se trate.

Asimismo, el servidor público entrante está obligado a recibir el informe y acta respectiva y a revisar su contenido.

La verificación física o revisión que se haga de los diferentes aspectos señalados en el acta de entrega y recepción se realizará dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes a la firma del documento, para efectos de determinar la existencia o no de irregularidades.

(...)

ARTÍCULO 15. Cuando el servidor público saliente se abstenga de realizar la entrega del informe de los asuntos y recursos a su cargo, en los términos de esta ley, será requerido por el órgano de control interno correspondiente, para que en un lapso de quince (15) días, contados a partir de la fecha de su separación, cumpla con esta obligación". (Subrayado fuera de texto)

En el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado por la Resolución 193 de 2016, señala:

“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”. (Subrayado fuera de texto)

En el Procedimiento para la Elaboración del Informe Contable cuando se Produzca Cambio de Representante Legal, incorporado por la Resolución 349 de 2018, indica:

“El informe contable que se debe elaborar cuando se produzca cambio de representante legal en las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública hace parte del acta de informe de gestión establecido en la normativa vigente, y se refiere a las condiciones en que se entrega el sistema contable de la entidad.

Al separarse de su cargo, el representante legal, con el apoyo del contador público de la entidad, deberá presentar un informe sobre los asuntos de su competencia a quien lo sustituya en sus funciones, con el propósito de evidenciar el estado del proceso contable y de los sistemas que lo soportan, así como de garantizar el normal desarrollo del mismo”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, la Ley 951 de 2005 establece que los servidores públicos del Estado están obligados a entregar al servidor público entrante un informe mediante acta de informe de gestión, los asuntos y recursos a su cargo, remitiéndose para realizarlo al reglamento y/o manual de normatividad y procedimiento que rija para la entidad. Así mismo, la ley *ibidem* señala que cuando el servidor público saliente se abstenga de realizar la entrega del informe, será requerido por el órgano de control interno para que en un lapso de quince (15) días, contados a partir de la fecha de su separación, cumpla con esta obligación.

En este sentido, el representante legal saliente deberá realizar el informe en observancia del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable y el Procedimiento para la Elaboración del Informe Contable cuando se Produzca Cambio de Representante Legal, los cuales establecen que cuando se produzca cambio de representante legal en las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, el representante legal saliente deberá presentar un informe sobre los asuntos de su competencia a quienes lo sustituyan en sus funciones y este hará parte del acta de informe de gestión establecido en la Ley 951 de 2005.

Por tanto, se concluye que cuando se produzca cambio de representante legal y el servidor público saliente se abstenga de realizar el acta de informe de gestión que incluirá el informe contable, tendrá que ser requerido por el órgano de control interno quien fijará un plazo de quince (15) días a partir de la fecha de su separación para la entrega de dicha acta.

1.5.2 PROCEDIMIENTO PARA LA PREPARACIÓN Y PUBLICACIÓN DE LOS INFORMES FINANCIEROS Y CONTABLES MENSUALES

Q Ver otro concepto relacionado con esta clasificación
Concepto No. 20221100063521 del 21-10-2022

1.5.3 PROCEDIMIENTO PARA LA EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE

CONCEPTO No. 20221100000901 DEL 24-01-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Procedimiento para la evaluación del control interno contable Proceso Contable y Sistema Documental Contable - Efectivo y equivalentes al efectivo
	SUBTEMAS	Tratamiento contable de salidas de bancos pendientes por identificar

Doctora
YAMILE HERNÁNDEZ CORTÉS
Contadora General – 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° 20210010066162 el 14 de diciembre de 2021, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“En aras de reflejar la existencia real de las cuentas del rubro de efectivo y equivalentes a efectivo, la Subdirección de Contaduría elevó consulta ante la Contaduría General de la Nación como autoridad contable nacional, para emitir concepto que permita establecer la dinámica contable para el correcto registro contable de las partidas conciliatorias de acuerdo al marco normativo.

La entidad se pronunció respecto de las partidas conciliatorias de consignaciones bancarias pendientes por identificar a través del Concepto Radicado CGN No. 2021110003462 del 23 de noviembre de 2021, concluyendo en unos de sus apartados 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 clasificar, 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.”

No obstante, en el ejercicio contable pueden presentarse partidas conciliatorias por concepto de salidas de bancos pendientes por identificar en extracto bancario y/o en libros que afectarán el crédito de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIEROS y por ende el saldo real de rubro de efectivo y equivalentes a efectivo. A continuación, se explican algunos de los escenarios aplicables:

1. Cuando se efectúa un pago y su salida se refleja en el extracto bancario, pero el hecho económico no ha sido registrado en los libros de contabilidad.
2. Cuando se registra un pago en los libros de contabilidad y este no se refleja en el extracto bancario.

Por lo anterior solicito amablemente a esta entidad como autoridad contable nacional, se sirva emitir concepto que permita dar respuesta a lo siguiente:

3. ¿Según el Catálogo General de Cuentas, cuál es la contrapartida débito de los pagos bancarios pendientes por identificar que afectan el crédito de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS en los dos escenarios planteados?”

CONSIDERACIONES

El Procedimiento para la evaluación del control interno contable incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 193 de 2016, establece:

“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.

(...)

2.1. Marco de referencia del proceso contable

(...)

2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

(...)

3. GESTIÓN DEL 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.

(...)

3.2.3. Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

(...)

Las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable; para tal evento, deberán definir lo siguiente:

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.”

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

(...)

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 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. (...)." (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

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. 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, contablemente los hechos económicos deben encontrarse debidamente soportados, de acuerdo con lo mencionado en la norma de Proceso contable y sistema documental contable descrita en los considerandos.

Por otra parte, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable establece que la entidad debe definir las políticas de operación, lo cual facilita la ejecución del proceso contable, con el fin de 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.

Ahora bien, un hecho económico es un suceso derivado de las decisiones de gestión de los recursos de la entidad, que al originarse en una salida de efectivo o pago a un tercero, como menciona en su consulta, la entidad debe tener el soporte de contabilidad que describe el concepto del hecho

económico, el tercero a quién se le efectúa el pago, además de los documentos soportes y autorizaciones, respectivos. Este soporte de contabilidad determina las cuentas y subcuentas contables a utilizar en la etapa de reconocimiento.

En consecuencia, respecto de su primer pregunta “cuando se efectúa un pago y su salida se refleja en el extracto bancario, pero el hecho económico no ha sido registrado en los libros de contabilidad”, corresponde a una política de operación no definida en la entidad, donde el flujo de información hacia el área contable no se realiza de manera oportuna, por lo que la entidad deberá adelantar acciones tendientes a determinar la forma como circula la información, observando su conveniencia y eficiencia, que permitan la oportunidad de la información en el área.

En referencia a su segunda pregunta “cuando se registra un pago en los libros de contabilidad y este no se refleja en el extracto bancario”, es preciso señalar que pueden existir diferencias entre la fecha en que se realiza el pago al tercero, momento del reconocimiento contable, y la fecha en que el tercero hace efectivo el cobro del cheque ante la entidad financiera; situación que arroja partidas conciliatorias, las cuales deben quedar reflejadas en la conciliación bancaria del periodo, pero que son subsanables mediante conciliación en periodos siguientes.

En conclusión, la contrapartida débito de los pagos bancarios deberá ser identificada y reconocida por el área contable de la entidad, conforme a los documentos soportes expedidos como fruto de las decisiones de gestión de los recursos de la entidad, que dan origen, modifican o extinguen los elementos de los estados financieros.

CONCEPTO No. 20221100026621 DEL 04-05-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno contable
	SUBTEMA	Depuración Contable permanente y sostenible

Doctor
CAMPO ELÍAS ACOSTA CANO
Asesor de Control Interno
Alcaldía Municipal Cartagena del Chairá
Cartagena del Chaira, Caquetá

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010015772 del 29 de marzo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Con el objetivo de fortalecer el proceso de saneamiento contable en las Entidades Territoriales me permito solicitar su apoyo y colaboración para que se emita concepto técnico, administrativo y jurídico respecto de los términos y condiciones que se deben cumplir para ejecutar un proceso de saneamiento contable en una Entidad Territorial.

Lo anterior teniendo presente lo establecido en el Artículo 355 de la ley 1819 de 2016. “Saneamiento contable”. Las entidades territoriales deberán adelantar el proceso de depuración contable a que se refiere el artículo 59 de la Ley 1739 de 2014, modificado por el artículo 261 de la Ley 1753 de 2015. El término para adelantar dicho proceso será de dos (2) años contados a partir de la vigencia de la presente ley. El cumplimiento de esta obligación deberá ser verificado por las contralorías territoriales.

En este sentido se requiere tener claridad si las Entidades Territoriales en la actualidad pueden realizar el proceso de saneamiento contable y en caso positivo, favor orientarnos sobre la normatividad aplicable al respecto”.

CONSIDERACIONES

La Ley 1819 de 2016, por medio del cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones, indica:

“Artículo 355. Saneamiento contable. Las entidades territoriales deberán adelantar el proceso de depuración contable a que se refiere el artículo 59 de la Ley 1739 de 2014, modificado por el artículo 261 de la Ley 1753 de 2015. El término para adelantar dicho proceso será de dos (2) años contados a partir de la vigencia de la presente ley. El cumplimiento de esta obligación deberá ser verificado por las contralorías territoriales”.

Así mismo, la Resolución 107 de 2017, expedida por la CGN, por la cual se regula el tratamiento contable que las entidades territoriales deben aplicar para dar cumplimiento al saneamiento contable establecido en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, indica:

“2.3 Depuración contable permanente y sostenible por sucesos ocurridos durante el 2018 y siguientes. Con relación a la depuración contable permanente y sostenible que se origine en sucesos que ocurran durante el año 2018 y siguientes, las entidades territoriales reconocerán o retirarán los bienes, derechos u obligaciones conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y a lo establecido en el numeral 3.2.15 del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, el cual hace referencia a la depuración contable permanente y sostenible”. (Subrayado fuera de texto)

Respecto a la normativa contable, el numeral 4. Características cualitativas de la información financiera de propósito general del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, dispone:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

16. Las características cualitativas de la información financiera de propósito general son los atributos que esta tiene 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

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

(...)

4.1.2. Representación fiel

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo”.

Por su parte, el procedimiento para la evaluación del control interno contable, incorporado al Marco Normativo para Entidades de Gobierno por la Resolución 193 de 2016, señala:

“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.

(...)

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.

(...)

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:

El saneamiento contable regulado en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016 perdió vigencia, teniendo en cuenta que el término otorgado para adelantar dicho proceso fue de dos años contados a partir de la vigencia de la citada Ley.

Para regular el tratamiento contable que las entidades territoriales debían aplicar para dar cumplimiento al saneamiento contable establecido en el artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, la CGN expidió la Resolución 107 de 2017, la cual, en el numeral 2.3 Depuración contable permanente y sostenible por sucesos ocurridos durante el 2018 y siguientes, indica que “las entidades territoriales reconocerán o retirarán los bienes, derechos u obligaciones conforme al Marco Normativo para Entidades de Gobierno y a lo establecido en el numeral 3.2.15 del Procedimiento para la evaluación del control interno contable, el cual hace referencia a la depuración contable permanente y sostenible”.

Ahora bien, con posterioridad a la vigencia del artículo 355 de la Ley 1819 de 2016, y para garantizar que la información financiera que se genere atienda las características cualitativas de Relevancia y Representación fiel contenidas en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, la entidad debe aplicar el Procedimiento para la evaluación del control interno contable anexo a la Resolución 193 de 2016.

CONCEPTO No. 0221100052741 DEL 28-07-2022
--

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento para la evaluación del control interno contable Proceso Contable y Sistema Documental Contable - Efectivo y equivalentes al efectivo
	SUBTEMA	Tratamiento contable del pago de cuentas por pagar antes de que se efectúe su pago

Doctora
YAMILE HERNÁNDEZ CORTÉS
Contadora General
Gobernación del Valle del Cauca
Santiago de Cali, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010029142 del 22 de junio de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…)

En el Departamento del Valle del Cauca es el Departamento de Hacienda y Finanzas Públicas a través de la Subdirección de Tesorería, quien realiza los pagos de las cuentas por pagar de la entidad, en la actualidad los pagos se registran de manera manual en el Sistema de Información SAP; no obstante, por el volumen de los pagos, dentro del proceso de Conciliación de las cuentas bancarias se ha evidenciado que hay información que no se registra a tiempo, generando incremento de las partidas conciliatorias de las cuales se realiza el respectivo seguimiento y control, pero no deja de ser un proceso que genera uso de recursos humanos, físicos y financieros.

En aras de disminuir las partidas conciliatorias de pagos, el Departamento del Valle del Cauca quiere realizar un Desarrollo Tecnológico que permite registrar contablemente de manera automática estos desembolsos, cuando se generen las órdenes de pago a la entidad Fiduciaria que administra los recursos, las cuales a su vez realizan el proceso de pago dentro de los dos (2) a tres (3) días hábiles siguientes a la solicitud. Lo anterior implica que contablemente, el pago se reconozca en una fecha diferente a la señalada en el extracto bancario.

Dentro del Desarrollo Tecnológico se contemplaría que la Fiduciaria, envíe el informe de los pagos que no generó dentro del período ya sea por rechazos o por diferencia en el período de aplicación,

para que automáticamente se logren revertir, de manera que solamente se reconozcan los pagos que efectivamente se efectuaron durante el período, disminuyendo así las partidas conciliatorias.

(...)

Por su parte, la política de efectivo y equivalente de efectivo del Manual de Políticas Contables de la Gobernación del Valle del Cauca establece:

‘Estos activos son reconocidos en la contabilidad en el momento en que el efectivo es recibido o es transferido a una entidad financiera a manera de depósitos a la vista, cuentas corrientes o de ahorros y su valor es el importe nominal, del total de efectivo o del equivalente del mismo. Si existiesen restricciones en el efectivo o en cuentas de caja y bancos, del Departamento del Valle del Cauca, no reconocerá estos recursos de efectivo como disponibles si no en una subcuenta contable para efectivo restringido, que permita diferenciarlo de otros saldos de efectivo, dada la destinación limitada de dichos montos y deberá revelar en las notas a los estados financiero esta situación’ El subrayado es nuestro.

Por lo anterior solicito amablemente a esta entidad como autoridad contable nacional, se sirva emitir concepto que permita dar respuesta a lo siguiente:

1. De acuerdo a la norma contable, ¿El Departamento del Valle del Cauca puede reconocer en sus Estados Financieros los pagos de las cuentas por pagar días antes de la fecha de realización del hecho económico señalado en el extracto bancario?”

CONSIDERACIONES

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada mediante Resolución 069 de 2021, 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 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 (...).
(Subrayado fuera de texto)

Por otro lado, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable incorporado al Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 193 de 2016, establece:

“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.

(...)

2.1. Marco de referencia del proceso contable

(...)

2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios

3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

Con el propósito de lograr una información financiera que cumpla con las características cualitativas previstas en los marcos normativos del Régimen de Contabilidad Pública, las entidades deberán observar, como mínimo, los siguientes elementos y actividades.

3.2.1. Estructura del área contable y gestión por procesos

De acuerdo con la complejidad de la estructura organizacional y de las operaciones que desarrollan las entidades, deberán contar con una estructura del área contable que les permita desarrollar adecuadamente todas las etapas que comprenden el proceso contable. En tal sentido, deberán diseñar y mantener, en su estructura organizacional, los procesos necesarios para la adecuada administración del sistema contable y disponer de un sistema de información que les permita cumplir adecuadamente sus funciones.

(...)

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". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Conforme a lo establecido en la Norma de Proceso Contable y 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. 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 otro lado, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, establece que 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. En efecto, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos que no se encuentren debidamente soportados.

A su vez, la entidad debe definir las políticas de operación, lo cual facilita la ejecución del proceso contable, con el fin de 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.

Ahora bien, un hecho económico es un suceso derivado de las decisiones de gestión de los recursos de la entidad que, al originarse en una salida de efectivo o pago a un tercero, como menciona en su consulta, la entidad debe tener el soporte de contabilidad que describa el concepto del hecho económico, el tercero a quién se le efectúa el pago, además de los documentos soporte y autorizaciones, respectivos. Este soporte de contabilidad determina las cuentas y subcuentas contables a utilizar en la etapa de reconocimiento.

En conclusión, la contrapartida débito de los pagos bancarios deberá ser identificada y reconocida por el área contable de la entidad, conforme a los documentos soporte expedidos como fruto de las decisiones de gestión de los recursos de la entidad, que dan origen, modifican o extinguen los elementos de los estados financieros. Por lo tanto, el Departamento del Valle del Cauca no puede reconocer en sus Estados Financieros los pagos de las cuentas por pagar días antes de la fecha de realización del hecho económico señalado en el extracto bancario, sino cuando se da el hecho económico, esto es, cuando se realiza efectivamente el pago.

Para tal efecto, se requiere definir una política de operación que garantice el adecuado y oportuno flujo de información de los pagos hacia el área contable.

CONCEPTO No. 20221100052751 DEL 28-07-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Creación, nombre, integrantes y funciones del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable

Doctora
 MARTHA CECILIA GARCÍA URBANO
 Profesional Universitario
 Personería Municipal de Yumbo
 Yumbo, Valle del Cauca

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010029912 del 24 de junio de 2022, por traslado por competencia realizado por el Departamento Administrativo de la Función Pública, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(…) 5. ¿Puede el Comité de Sostenibilidad Contable de las personerías, teniendo en cuenta que son entidades pequeñas, asumir las funciones del Comité de Normalización de Cartera?”.

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º de la Ley 87 de 1993, establece que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

Por su parte, el artículo 6º de la referida ley, establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también

será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016, por medio de la cual se incorporó en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable.

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información Financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.

(...)

3.2.15 Depuración contable permanente y sostenible

Las entidades cuya información financiera no refleje su realidad económica deberán adelantar las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados financieros, de forma que cumplan las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Asimismo, las entidades adelantarán las acciones pertinentes para depurar la información financiera e implementar los controles que sean necesarios a fin de mejorar la calidad de la información.

En todo caso, se deberán realizar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información financiera revele situaciones tales como:

Bienes y Derechos

- a) Valores que afecten la situación financiera y no representen derechos o bienes para la entidad;
- b) Derechos que no es posible hacer efectivos mediante la jurisdicción coactiva;

- c) Derechos respecto de los cuales no es posible ejercer cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción;
- d) Derechos e ingresos reconocidos, sobre los cuales no existe probabilidad de flujo hacia la entidad;
- e) Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan;

Obligaciones

- f) Obligaciones reconocidas sobre las cuales no existe probabilidad de salida de recursos, que incorporan beneficios económicos futuros o potencial de servicio;
- g) Obligaciones reconocidas que han sido condonadas o sobre las cuales ya no existe derecho exigible de cobro;
- h) Obligaciones que jurídicamente se han extinguido, o sobre las cuales la Ley ha establecido su cruce o eliminación.

Cuando la información financiera se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar la baja en cuentas y proceder a la exclusión de dichas partidas de los libros de contabilidad, según la norma aplicable en cada caso particular” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con lo establecido en el numeral 3.2.2. del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, las entidades pueden crear un Comité Técnico de Sostenibilidad Contable como una herramienta de mejora continua y sostenibilidad de la información financiera y, además, pueden implementar otras herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de dicha información.

De conformidad con lo anterior, la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable es de carácter potestativa y son las entidades las que, de acuerdo con sus características y necesidades, al constituir el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable establecen su nombre, sus funciones, sus integrantes, la frecuencia de sus sesiones, los objetivos o utilidad de sus actas, y los demás asuntos relacionados con el comité.

Lo anterior, teniendo en cuenta que entre las funciones que las entidades pueden asignarle a dicho comité se encuentran las relativas a la depuración de su cartera, por cuanto el propósito del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable es ser una instancia asesora cuyo objeto es coadyuvar en el proceso contable para garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Así las cosas, en caso de que la creación del Comité de Normalización de Cartera no sea de carácter obligatorio para la entidad, corresponde a esta evaluar la viabilidad de que su Comité Técnico de Sostenibilidad Contable asuma las funciones del Comité de Normalización de Cartera, siempre que las funciones de este último se relacionen con los propósitos del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable.

CONCEPTO No. 20221100055361 DEL 12-08-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Creación, nombre, integrantes, funciones y frecuencia de las sesiones del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable

Doctora
CARMEN ZORAIDA ROZO
Grupo de Gestión Financiera y Contable
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° 20220010036182 del 02 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

- “1. ¿Cuáles son las disposiciones legales, técnicas y administrativas establecidas por parte de la CGN en materia de comités contables al interior de cada entidad?
2. ¿Qué funciones deben tener?
3. ¿Quiénes deben ser los integrantes?
4. ¿Qué periodicidad de reuniones se recomienda por parte de la CGN?

Lo anterior, teniendo en cuenta que en el MJD en el año 2017 mediante Resolución 0753 del 29 de septiembre de 2017 (anexa) se crearon dos COMITÉS:

El primero denominado Comité de Políticas Financieras y Contables del Ministerio de Justicia y del Derecho, encargado fundamentalmente de crear el Manual de Políticas Contables del Ministerio de Justicia y del Derecho, así como los manuales de procedimientos y de políticas contables de las distintas áreas, generadoras de información financiera y contable, y

El segundo Comité, denominado Comité Técnico Contable, responsable de la adopción, actualización, seguimiento y demás acciones necesarias para el cumplimiento de las políticas contables emitidas por el Comité de Políticas Financieras y Contables del Ministerio.

En la actualidad, el Manual de Políticas Contables ya existe y está en uso y desde la Coordinación Financiera y Contable estamos evaluando la posibilidad de dejar un solo Comité, en este caso el Técnico Contable, para que asuma las funciones a que haya lugar legalmente”.

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º de la Ley 87 de 1993, establece que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

Por su parte, el artículo 6º de la referida ley, establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016, por medio de la cual se incorporó en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable.

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“3.2.2. 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;

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, la normativa expedida por la CGN que se refiere a algún comité contable es el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, cuyo numeral 3.2.2. 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, pueden implementar otras herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de dicha información.

De conformidad con lo anterior, la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable es de carácter potestativo y son las entidades las que, de acuerdo con sus características y necesidades, al constituir el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable establecen su nombre, sus funciones, sus integrantes, la frecuencia de sus sesiones, los objetivos o utilidad de sus actas, y los demás asuntos relacionados con el Comité.

Lo anterior, teniendo en cuenta que entre las funciones que las entidades le pueden asignar a dicho comité se encuentran las relativas a la depuración de los elementos de los estados financieros y todas aquellas que propendan por mejorar la calidad de la información financiera, por cuanto precisamente el propósito del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable es ser una instancia asesora cuyo objeto es coadyuvar en el proceso contable para garantizar de manera permanente dicha depuración y mejora de la calidad de la información.

Así las cosas, es viable que el Ministerio de Justicia y del Derecho cuente con un único Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, respecto al cual debe establecer su nombre, sus integrantes, sus

funciones, la frecuencia de sus sesiones, los objetivos o utilidad de sus actas, y los demás asuntos relacionados con el comité.

CONCEPTO No. 20221100057051 DEL 01-09-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Comité Técnico de Sostenibilidad Contable y Comité Institucional de Gestión y Desempeño

Doctora
MARÍA DE JESÚS ZEA ÁVILA
Municipio de Madrid
Madrid, 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° 20220010038782 del 22 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se pregunta si el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable será absorbido por el Comité Institucional de Gestión y Desempeño o se mantendrá como un comité independiente, en atención a lo establecido en el artículo 2.2.22.3.8. del Decreto 1499 de 2017.

CONSIDERACIONES

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”.

La Ley 87 de 1993, por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, dispone:

“Artículo 3º. CARACTERÍSTICAS DEL CONTROL INTERNO. Son características del Control Interno las siguientes:

a) El Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad”.

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, señala:

“ARTÍCULO 3º. FUNCIONES DEL CONTADOR GENERAL DE LA NACIÓN. Al Contador General de la Nación le corresponden las siguientes funciones:

(...)

k) Diseñar, implantar y establecer políticas de control interno, conforme a la ley;

(...)

Artículo 4º. FUNCIONES DE LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

(...)

j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa;

(...)

r) Coordinar con los responsables del control interno y externo de las entidades señaladas en la ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables” (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 143 de 2004, por el cual se modifica la estructura de la Contaduría General de la Nación y se determinan las funciones de sus dependencias, dispone:

“Artículo 2º. Funciones generales. En cumplimiento del objetivo general fijado en el artículo anterior, corresponden a la Contaduría General de la Nación, las siguientes funciones:

(...)

18. Coordinar con los responsables del control interno y externo de las entidades señaladas en la ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables.

(...)

Artículo 4º. Despacho del Contador General de la Nación. Son funciones del Despacho del Contador General de la Nación las siguientes:

(...)

11. Establecer políticas sobre control interno contable que garanticen que la información financiera de la entidad sea confiable, oportuna y útil, según lo previsto en el artículo 4° de la Ley 298 de 1996 y las demás normas que los modifiquen o complementen” (Subrayado fuera de texto).

El Decreto 1083 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector de Función Pública, señala:

“Artículo 2.2.21.2.3 Reguladores. Los reguladores son los competentes para impartir políticas y directrices a que deben sujetarse los entes públicos en materia de Control Interno.

(...)

d) La Contaduría General de la Nación, a quien corresponde, en materia contable, diseñar, implantar, establecer políticas de Control Interno y coordinar con las Entidades el cabal cumplimiento de las disposiciones en la implantación del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, de conformidad con la normatividad vigente sobre la materia.

(...)

Artículo 2.2.22.3.1 Actualización del Modelo Integrado de Planeación y Gestión. Para el funcionamiento del Sistema de Gestión y su articulación con el Sistema de Control Interno, se adopta la versión actualizada del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG).

Artículo 2.2.22.3.2 Definición del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG). El Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG) es un marco de referencia para dirigir, planear, ejecutar, hacer seguimiento, evaluar y controlar la gestión de las entidades y organismos públicos, con el fin de generar resultados que atiendan los planes de desarrollo y resuelvan las necesidades y problemas de los ciudadanos, con integridad y calidad en el servicio.

(...)

Artículo 2.2.22.3.8 Comités Institucionales de Gestión y Desempeño. En cada una de las entidades se integrará un Comité Institucional de Gestión y Desempeño encargado de orientar la implementación y operación del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG), el cual sustituirá los demás comités que tengan relación con el Modelo y que no sean obligatorios por mandato legal.

En el nivel central de la Rama Ejecutiva del Orden Nacional, el Comité será liderado por el viceministro o subdirector de departamento administrativo o secretarios generales; en el nivel descentralizado, por los subdirectores generales o administrativos o los secretarios generales o quienes hagan sus veces, e integrado por los servidores públicos del nivel directivo o asesor que designe el representante legal de cada entidad.

En el orden territorial el representante legal de cada entidad definirá la conformación del Comité Institucional, el cual será presidido por un servidor del más alto nivel jerárquico, e integrado por servidores públicos del nivel directivo o asesor.

Los Comités Institucionales de Gestión y Desempeño cumplirán las siguientes funciones:

1. Aprobar y hacer seguimiento, por lo menos una vez cada tres meses, a las acciones y estrategias adoptadas para la operación del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG).
2. Articular los esfuerzos institucionales, recursos, metodologías y estrategias para asegurar la implementación, sostenibilidad y mejora del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG).
3. Proponer al Comité Sectorial de Gestión y el Desempeño Institucional, iniciativas que contribuyan al mejoramiento en la implementación y operación del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG).
4. Presentar los informes que el Comité Sectorial de Gestión y el Desempeño Institucional y los organismos de control requieran sobre la gestión y el desempeño de la entidad.
5. Adelantar y promover acciones permanentes de autodiagnóstico para facilitar la valoración interna de la gestión.
6. Asegurar la implementación y desarrollo de las políticas de gestión y directrices en materia de seguridad digital y de la información.
7. Las demás que tengan relación directa con la implementación, desarrollo y evaluación del Modelo.

Parágrafo 1°. La secretaría técnica será ejercida por el jefe de la oficina de planeación, o por quien haga sus veces, en la entidad.

Parágrafo 2°. Las entidades que no cuenten con servidores públicos del nivel directivo, las funciones del Comité serán ejercidas directamente por el representante legal de la entidad y los servidores públicos del nivel profesional o técnico que designen para el efecto.

Parágrafo 3°. La Oficina de Control Interno o quien haga sus veces será invitada permanente con voz, pero sin voto.

(...)

Artículo 2.2.23.1 Articulación del Sistema de Gestión con los Sistemas de Control Interno. El Sistema de Control Interno previsto en la Ley 87 de 1993 y en la Ley 489 de 1998, se articulará al Sistema de Gestión en el marco del Modelo Integrado de Planeación y Gestión (MIPG), a través de los mecanismos de control y verificación que permiten el cumplimiento de los objetivos y el logro de resultados de las entidades.

El Control Interno es transversal a la gestión y desempeño de las entidades y se implementa a través del Modelo Estándar de Control Interno (MECI)” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la regulación contable, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información Financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público, encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

En atención a que la Contaduría General de la Nación es la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y los temas que son objeto de su función normativa, entre los cuales se encuentra el control interno en materia contable, esta entidad se permite responder su consulta en los siguientes términos:

El numeral 3.2.2 del Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece que las entidades pueden crear un Comité Técnico de Sostenibilidad Contable como una herramienta de mejora continua y sostenibilidad de la información financiera y, que además, 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.

Al tratarse de una regulación derivada de las competencias asignadas al Contador General de la Nación, aunado al hecho de que el Comité Institucional de Gestión y Desempeño está encargado de orientar la implementación y operación del Modelo Integrado de Planeación y Gestión - MIPG, y sus funciones, que están definidas en el artículo 2.2.22.3.8 del Decreto Único Reglamentario de la Función Pública, no están relacionadas directamente con el control interno contable, el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, en principio, debería mantenerse como un comité independiente en las entidades públicas.

Sin embargo, como se determinó en el concepto con radicado CGN N° 20182000076671 del 28-12-2018 del cual se adjunta copia, a cada entidad le es facultativo el evaluar la pertinencia de que el funcionamiento del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable sea articulado en el marco del Comité Institucional de Gestión y Desempeño.

Así las cosas, son las entidades las que, de acuerdo con sus características y necesidades, tienen la facultad de crear el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable como un comité independiente o articularlo con el Comité Institucional de Gestión y Desempeño.

Lo anterior, teniendo en cuenta que en caso de que la entidad decida articular el funcionamiento del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable en el marco del Comité Institucional de Gestión y Desempeño, debe asignársele a este último las actividades que propendan por cumplir, o seguir cumpliendo, los propósitos que se determinan en el numeral 3.2.2 del anexo a la Resolución 193 de 2016, para que con ello se pueda garantizar, de manera permanente, la depuración y mejora de la calidad de la información financiera de la respectiva entidad.

CONCEPTO No. 20221100064431 DEL 31-10-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Firma y trazabilidad de comprobantes de contabilidad mediante programas contables.

2	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Firma y trazabilidad de comprobantes de contabilidad mediante programas contables.

3	MARCO NORMATIVO	Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Público
	TEMA	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable
	SUBTEMA	Firma y trazabilidad de comprobantes de contabilidad mediante programas contables.

Señora
CARMEN RAQUEL ORTIZ CAMACHO

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010043642 del 22 de septiembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“De acuerdo con la normatividad vigente, los comprobantes de contabilidad como prueba y en este contexto, se consulta:

1. Si la Compañía o entidad pública cuenta con un software de reconocimiento contable, en el cual, para realizar el comprobante de contabilidad, debe ingresar con un usuario y clave individual, y al generar el comprobante de contabilidad en pdf, en su parte inferior se refleja el usuario y nombre de quien elaboró, este registro automático pues ser considerando como indicación de quien lo elaboró o se requiere incorporar la firma en imagen gráfica del funcionario que lo elaboró?.

2. Si la Compañía cuenta con un software de reconocimiento contable, en el cual, para realizar el comprobante de contabilidad, debe ingresar con un usuario y clave individual, y al generar el comprobante de contabilidad en pdf, en su parte inferior se refleja el usuario y nombre de quien elaboró, pero no se puede identificar por el sistema quien lo autorizó, se requiere incorporar la firma en imagen gráfica del funcionario que lo autorizó?.

3. En relación con la consulta del numeral 2, y como alternativa a la incorporación de la firma en imagen gráfica del funcionario que lo autorizó, es posible de forma mensual, emitir del software un libro auxiliar contable de comprobantes de contabilidad con registro de control de numeración consecutiva, indicación del día de su preparación y del usuario que lo elaboró, con la fecha del comprobante, origen, descripción y cuantía de las operaciones, así como las cuentas afectadas con el asiento y con base en este elaborar un acta en el cual conste que estos documentos fueron revisados por el líder de proceso y contador que certifica los Estados Financieros y que son acordes a los libros oficiales, y servir esta acta como soporte de las personas autorizaron el comprobante de contabilidad sin necesidad de incorporar la firma en imagen gráfica del funcionario que lo revisó y adoptar esto como política en la práctica recurrente de la autorización de comprobantes contables?.”.

CONSIDERACIONES

El Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, dispone:

“3. GESTIÓN DEL RIESGO CONTABLE

(...)

3.2. Elementos y actividades de control interno para gestionar el riesgo contable

(...)

3.2.3. Sistema documental

La información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud; además, debe aplicar siempre los requerimientos establecidos para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos.

La estructura documental del sistema de contabilidad, la cual fundamenta el requisito de verificabilidad, contribuye de manera integral a la aplicación de los diferentes tipos de control que están definidos constitucional y legalmente.

(...)

Las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable; para tal evento, deberán definir lo siguiente:

(...)

Los comprobantes de contabilidad mediante los cuales se llevan a cabo los registros en los libros contables. Estos comprobantes resumen las operaciones de la entidad y se deben elaborar, como mínimo, mensualmente.

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

(...)

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos” (Subrayado fuera de texto).

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable, actualizada según la Resolución 069 de 2021, establece:

“4. SISTEMA DOCUMENTAL CONTABLE

El sistema documental contable tiene como objetivo establecer los criterios para garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera, regulando aspectos relativos a los documentos contables, los cuales corresponden a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

(...)

Los hechos económicos se documentan a través de soportes, comprobantes y libros de contabilidad; estos documentos deben cumplir con tres características: autenticidad, integridad y veracidad. Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado. Un documento es íntegro cuando no se encuentra alterado, es decir, cuando no se ha eliminado o adicionado información a la inicialmente establecida en el documento, o cuando no se han modificado los archivos electrónicos. La veracidad de un documento está relacionada con el contenido del mismo, en este sentido, se considera que un documento cumple con esta característica cuando la declaración que contiene corresponde a la realidad.

Los documentos contables pueden encontrarse impresos o en archivos electrónicos. Un archivo electrónico es un documento que contiene información recibida, generada, enviada y almacenada por medios electrónicos, ópticos o similares.

(...)

4.2. Comprobantes de contabilidad

Los comprobantes de contabilidad son los documentos en los cuales se registran los hechos económicos y sirven de fuente para registrar los movimientos en el libro correspondiente. Los comprobantes de contabilidad pueden ser, entre otros, comprobante de ingreso, egreso y general. El comprobante de ingreso resume las operaciones relacionadas con el recaudo de efectivo o equivalentes al efectivo. El comprobante de egreso constituye la síntesis de las operaciones relacionadas con el pago de efectivo o equivalentes al efectivo. Por su parte, el comprobante general resume las operaciones relacionadas con estimaciones, reclasificaciones y ajustes.

Teniendo en cuenta el cometido estatal de las entidades de gobierno y el negocio al cual se dedican las empresas, y como parte de las políticas contables, se deberán definir los comprobantes para el reconocimiento de los hechos económicos, lo cual implica, entre otros aspectos: determinar cuáles van a ser los comprobantes y sus denominaciones; la forma en que se van a generar, es decir, por medios electrónicos, mecánicos o manuales; las operaciones que se van a resumir, y la periodicidad con la cual se elaborarán, que en ningún caso podrá exceder de un mes.

Los comprobantes de contabilidad deben elaborarse en español, en forma cronológica y como mínimo se debe identificar: la entidad, la fecha, el número, una descripción del hecho económico, la cuantía, el código y la denominación de las cuentas afectadas; de igual forma, el sistema de información financiera empleado debe permitir identificar la trazabilidad del comprobante contable, identificando como mínimo el nombre de la persona que lo elaboró y aprobó" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

La Norma de Proceso Contable y Sistema Documental Contable establece que el sistema documental contable tiene como objetivo garantizar la inalterabilidad, integridad, verificabilidad, seguridad y conservación de la información financiera. Para tal fin, todos los documentos del sistema contable deberán ser auténticos, lo cual ocurre cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado.

Asimismo, esta Norma señala que los comprobantes de contabilidad son los documentos en los cuales se registran los hechos económicos y sirven de fuente para registrar los movimientos en el libro correspondiente. Por lo tanto, como parte de las políticas contables, se deberá definir, entre otros aspectos, la forma en que se van a generar, es decir, por medios electrónicos, mecánicos o manuales. En todo caso, el sistema de información financiera empleado debe permitir la trazabilidad del comprobante contable, identificando como mínimo el nombre de la persona que lo elaboró y la que lo aprobó.

Por su parte, el Procedimiento para la evaluación del control interno contable establece unas actividades para la gestión del riesgo contable, entre las que se resaltan en relación con su consulta los numerales 3.2.3. Sistema documental y 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones.

El numeral 3.2.3. Sistema documental define que las entidades deberán estructurar un sistema documental que permita la trazabilidad de los hechos económicos reconocidos durante un periodo contable, dado que la información debe ser verificable, es decir, debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud.

Además, el numeral 3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones indica que las entidades deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente.

En este sentido, las entidades y empresas públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública podrán definir en sus manuales de políticas contables el mecanismo mediante el cual se permita la trazabilidad de los comprobantes de contabilidad, el cual puede corresponder a la identificación del usuario asignado para el ingreso al software contable de cada persona que interviene en el proceso contable, siempre que permita identificar claramente quién elabora el documento y quién lo autoriza.

Ahora bien, si el software contable no permite la identificación de la persona que autoriza los comprobantes de contabilidad, las entidades y empresas públicas deberán definir en sus manuales de políticas contables la manera en que esta identificación se realizará, que puede ocurrir mediante la modificación del software para incluir esta funcionalidad o la implementación de un medio físico o manual, como los mencionados en sus preguntas 2 y 3, lo que complementa al software para que el sistema contable en su conjunto contribuya a la verificabilidad de la información.

CONCEPTO No. 20221100073241 DEL 07-12-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable
	SUBTEMA	Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

274

Señores

SECRETARÍA DE PLANEACIÓN OBRAS Y SERVICIOS PÚBLICOS

Municipio de Albán

Albán, 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° 20220010052442 del 16 de noviembre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la comunicación se consulta con qué tipo de documentos orientadores (manuales, políticas, etcétera) debe contar la entidad.

CONSIDERACIONES

Con la expedición de la Ley 87 de 1993, se establecieron las normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, que se define como el sistema integrado por el esquema de organización y el conjunto de los planes, métodos, principios, normas, procedimientos y mecanismos de verificación y evaluación adoptados por una entidad, con el fin de procurar que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y los recursos, se realicen de acuerdo con las normas constitucionales y legales vigentes dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas u objetivos previstos.

El artículo 3º de la Ley 87 de 1993, establece que el sistema de control interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad.

El artículo 6º de la referida ley, establece también que el control interno será responsabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente y que, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos.

Aunado a lo anterior, el literal k) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 le asigna al Contador General de la Nación, entre otras funciones, la de "Diseñar, implantar y establecer políticas de Control Interno, conforme a la Ley", por lo cual esta entidad expidió la Resolución 193 de 2016.

Respecto a la regulación contable, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 211 de 2021, establece:

“4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE PROPÓSITO GENERAL

16. Las características cualitativas de la información financiera de propósito general son los atributos que esta tiene 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

17. Las características fundamentales son aquellas que la información financiera de propósito general debe cumplir necesariamente para que sea útil a sus usuarios, estas son Relevancia y Representación fiel.

(...)

4.1.1. Relevancia

19. La información financiera de propósito general es relevante si es capaz de influir en las decisiones que han de tomar sus usuarios y esto es así cuando la información es material y tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

20. La información financiera de propósito general es material si su omisión o expresión inadecuada podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios toman a partir de esta. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad que está basado en la naturaleza o magnitud de las partidas a las que se refiere la información financiera de propósito general de la entidad.

21. La información financiera de propósito general puede estar expresada inadecuadamente cuando, por ejemplo, a) se presenta de manera dispersa o utilizando un lenguaje poco claro; b) se agregan inapropiadamente partidas, transacciones u otros sucesos diferentes; c) se desagregan inapropiadamente partidas, transacciones u otros sucesos similares; y d) se oculta información material dentro de información no significativa y los usuarios no pueden determinar qué parte de esta información es material.

22. La información financiera de propósito general 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 de propósito general 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

23. La información financiera de propósito general representa fielmente los hechos económicos cuando la descripción del fenómeno es completa, neutral y libre de error significativo.

24. Una descripción completa incluye la información necesaria y las explicaciones pertinentes para que un usuario comprenda el hecho económico que está siendo representado.

25. Una descripción neutral no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera de propósito general; tampoco está ponderada, enfatizada, atenuada o manipulada para incrementar la probabilidad de que esta se reciba de forma favorable o adversa por los usuarios. Una descripción neutral se apoya en la prudencia, la cual se ejerce cuando se actúa con cautela al hacer juicios bajo condiciones de incertidumbre. Esto contribuye a que los elementos de los estados financieros no estén sobrestimados ni subestimados y, en consecuencia, la información financiera de propósito general no induzca a decisiones sesgadas.

26. Una descripción libre de error significativo es aquella en la que no hay errores u omisiones materiales, de forma individual o colectiva, en la descripción del hecho económico y en la que el proceso para producir la información se ha seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa exacto en todos los aspectos”.

Por su parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, incorporado en los Procedimientos Transversales del Régimen de Contabilidad Pública por medio de la Resolución 193 de 2016, establece:

“3.2.2. Herramientas de mejora continua y sostenibilidad de la calidad de la información Financiera

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan las entidades, estas deberán contar con herramientas tendientes a la mejora continua y de sostenibilidad de la información financiera de manera que se genere información con las características fundamentales de relevancia y representación fiel. Estas herramientas pueden ser de diversa índole, como la creación del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable o la implementación de herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público encargado del área contable de la entidad y del jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces.

(...)

3.2.4. 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.

(...)

3.2.9.2. Visión sistémica de la contabilidad y compromiso institucional

La información que se produce en las diferentes dependencias es la base para reconocer contablemente los hechos económicos; por lo tanto, las entidades deberán garantizar que la información fluya adecuadamente y se logre oportunidad y calidad en los registros. Es preciso señalar que las bases de datos administradas por las diferentes áreas de la entidad se asimilan a los auxiliares de las cuentas y subcuentas que conforman los estados contables, por lo que, en aras de la eficiencia operativa de las entidades, no podrá exigirse que el detalle de la información que administre una determinada dependencia se encuentre registrado en la contabilidad.

La presentación oportuna y con las características requeridas por las diferentes áreas que procesan información deberá ser una política en la que se evidencie un compromiso institucional.

3.2.10. Registro de la totalidad de las operaciones

Deberán adoptarse los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por las entidades estén vinculadas al proceso contable, independientemente de su cuantía y relación con el cometido estatal. Para ello, se deberá implementar una política institucional que señale el compromiso de cada uno de los procesos en cuanto al suministro de la información que le corresponda y verificación de la materialización de dicha política en términos de un adecuado flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como entre los procedimientos implementados y documentados” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, las entidades de gobierno deben contar con diversos manuales, políticas, procedimientos, directrices e instructivos, para efecto de llevar a cabo su proceso contable, entre los que se encuentra el manual de políticas contables, que debe ser expedido acorde con el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, y los manuales donde se describan las diferentes formas en que se van a desarrollar las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente.

Asimismo, deben implementar una política institucional que señale el compromiso de cada uno de sus procesos en cuanto al suministro de la información que les corresponda hacia el área contable, en atención a que la información que se produce en las diferentes dependencias es la base para reconocer contablemente los hechos económicos.

Adicionalmente, para efecto de procurar la sostenibilidad de la información financiera, las entidades pueden implementar la creación de un Comité Técnico de Sostenibilidad Contable u otras herramientas sustentadas en políticas, procedimientos, directrices, instructivos, lineamientos o reglas de negocio que propendan por garantizar de manera permanente la depuración y mejora de la calidad de la información financiera.

En este sentido, en caso de que la entidad haya creado un Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, debe contar con el documento en donde se estableció su nombre, sus funciones, sus integrantes, la frecuencia de sus sesiones, los objetivos o utilidad de sus actas, y los demás asuntos relacionados con el comité.

Es preciso señalar que la CGN no establece de forma concreta cuántos, cuáles y cómo deben elaborarse los manuales, políticas, procedimientos, directrices e instructivos referidos, por cuanto ello corresponde definirlo a cada entidad en consonancia con sus necesidades y siempre en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel de que trata el Régimen de Contabilidad Pública.

Lo anterior, teniendo en cuenta que dichos documentos deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos.

Ver otro concepto relacionado con esta clasificación

Concepto No. 20221100019041 del 06-04-2022

20221100019901 del 12-04-2022

20221100019961 del 12-04-2022

20221100023701 del 25-04-2022

20221100032391 del 19-05-2022

20221100037511 del 31-05-2022

20221100047771 del 22-06-2022

20221100053221 del 03-08-2022

20221100055351 del 12-08-2022
20221100057191 del 02-09-2022
20221100057661 del 09-09-2022
20221100059011 del 21-09-2022
20221100059231 del 26-09-2022
20221100063411 del 20-10-2022
20221100064441 del 31-10-2022
20221100067531 del 16-11-2022
20221100068331 del 18-11-2022
20221100069001 del 24-11-2022
20221100073211 del 07-12-2022
20221100073641 del 12-12-2022
20221100074011 del 14-12-2022
20221100074621 del 20-12-2022

1.6 ASUNTOS NO CONTEMPLADOS EN UNA CLASIFICACIÓN ESPECÍFICA.**CONCEPTO No. 20221100008881 DEL 28-02-2022**

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Desembolso de recursos de regalías a destinatarios finales

Doctor
HUGO MEDRANO MENDOZA
Contador Público
Municipio de Acandí
Departamento del Chocó

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación (CGN) con el N° 20220010002452, del 21 de enero de 2022, mediante la cual solicita “los registros contables de los proyectos que está suscribiendo el Municipio con los recursos asignados por el ministerio de hacienda y crédito público con el sistema de regalías”. Lo anterior, teniendo en cuenta que los recursos no llegan a las cuentas bancarias del Municipio.

Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El inciso primero del artículo 27 de la Ley 2056 de 2020 indica: “Los órganos y demás entidades designadas como ejecutoras de recursos del Sistema General de Regalías deberán hacer uso del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR) para realizar la gestión de ejecución de estos recursos y ordenar el pago de las obligaciones legalmente adquiridas directamente desde la cuenta única del Sistema General de Regalías a las cuentas bancarias de los destinatarios finales”.

Así mismo, el inciso primero del artículo 2.1.1.3.12 del Decreto 1821 de 2020 señala: “Del Pago y la Ordenación del Gasto. Los órganos y demás entidades designadas como ejecutoras de recursos del Sistema General de Regalías deberán hacer uso del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR), para realizar la gestión de ejecución de los recursos y ordenar el pago de las obligaciones legalmente adquiridas, directamente desde la Cuenta Única del Sistema General de Regalías (SGR) a las cuentas bancarias de los destinatarios finales, con el cumplimiento de los requisitos de pago establecidos en la normativa vigente” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, el artículo 2.1.1.3.14. del Decreto 1821 de 2020 establece: “Usuarios y campo de aplicación. Son usuarios del Sistema de Presupuesto y Giro de Regalías (SPGR) los órganos del SGR y demás entidades

ejecutoras de recursos del Sistema General de Regalías, quienes deberán hacer uso de esta herramienta para realizar la gestión de ejecución de los recursos.

Las entidades ejecutoras de recursos ordenarán el pago de las obligaciones legalmente adquiridas directamente desde la Cuenta Única del Sistema General de Regalías a las cuentas bancarias de los destinatarios finales, debidamente registradas en el SPGR”.

Por su parte, en relación con la regulación contable pública, la CGN expidió la Resolución 191 de 2020, mediante 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 de dicho Marco Normativo. Dicho Procedimiento dispone:

“Para efectos del presente Procedimiento contable, se entenderá como entidad beneficiaria de la regalía, la entidad territorial (departamento, municipio o distrito) y la corporación autónoma regional, que recibe asignaciones o compensaciones de recursos del SGR; en el caso de los municipios ribereños del Río Grande de la Magdalena y Canal del Dique, la entidad beneficiaria de la regalía será Cormagdalena.

Se entenderá como entidad ejecutora del proyecto, aquella designada, por la entidad territorial, el Órgano Colegiado de Administración y Decisión o la instancia habilitada, para gestionar el proyecto de inversión aprobado, así como para garantizar la correcta ejecución de los recursos asignados al proyecto. Esta puede ser la entidad beneficiaria de la regalía u otra distinta.

Se entenderá como entidad beneficiaria del producto del proyecto, aquella que se beneficiará del resultado obtenido del proyecto de inversión financiado con recursos de regalías” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, el Procedimiento, en su numeral 3. REDISTRIBUCIÓN DE RECURSOS DE REGALÍAS, dispone:

“La redistribución se presenta cuando i) la entidad beneficiaria de la regalía transfiere recursos de regalías a una entidad ejecutora que a su vez va a ser beneficiaria del producto del proyecto de inversión o ii) el órgano del SGR u otra entidad a la que le distribuyan recursos de regalías los transfiere a otra entidad para ejecutar gastos del SGR.

3.1. Redistribución de recursos de regalías para proyectos de inversión

Cuando la entidad beneficiaria de la regalía redistribuya recursos de regalías a la entidad ejecutora del proyecto, dado que esta última va a ser la entidad beneficiaria del producto del proyecto, con base en el acto administrativo con el que se apruebe el proyecto de inversión, la entidad beneficiaria de la regalía 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 se aprueba que el proyecto sea ejecutado por una empresa pública o una entidad de naturaleza privada, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la

subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS y acreditará la subcuenta 240205-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR o la subcuenta 240290-Otras subvenciones por recursos transferidos a entidades de naturaleza privada de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR.

(...)

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, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS si el proyecto de inversión es ejecutado por una entidad de gobierno. Ahora bien, si el proyecto de inversión es ejecutado por una empresa pública o por una entidad de naturaleza privada, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 542420-Subvención a empresas públicas ejecutoras de recursos de regalías de la cuenta 5424-SUBVENCIONES o la subcuenta 542417-Subvención a ejecutores de naturaleza privada de los recursos de regalías de la cuenta 5424-SUBVENCIONES y acreditará la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

(...)

En caso de que no se expida el acto administrativo dentro de los términos establecidos legalmente, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 198604-Gasto diferido por transferencias condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS si el proyecto de inversión iba a ser ejecutado por una entidad de gobierno. Ahora bien, si el proyecto de inversión iba a ser ejecutado por una empresa pública o por una entidad de naturaleza privada, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 240205-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR o la subcuenta 240290-Otras subvenciones por recursos transferidos a entidades de naturaleza privada de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditará la subcuenta 198605-Gasto diferido por subvenciones condicionadas de la cuenta 1986-ACTIVOS DIFERIDOS.

(...)

Posteriormente, cuando se ejecuten estos recursos, se aplicará lo señalado en el numeral 4.3. de este Procedimiento (...)."

Así mismo, el Procedimiento, en su numeral 4. EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN Y GIRO DE RECURSOS, establece:

“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.

4.1. Cuando la entidad ejecutora del proyecto de inversión es la entidad beneficiaria de la regalía y va a ser también la entidad beneficiaria del producto del proyecto

4.1.1. Ejecución de proyectos

Con la ejecución de los proyectos de inversión, la entidad beneficiaria de la regalía y del producto del proyecto 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, considerando los descuentos tributarios respectivos.

(...).

4.1.2. Giro de los recursos

Con el giro de los recursos al proveedor de bienes y servicios del proyecto de inversión o a la entidad beneficiaria de la regalía, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

Por su parte, con la información del giro de los recursos, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, cuando los recursos se giren a sus cuentas, o la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela, cuando los recursos se giren directamente al proveedor de bienes y servicios, y acreditará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

(...).

4.2. Cuando la entidad ejecutora del proyecto de inversión es diferente de la entidad beneficiaria de la regalía y el producto del proyecto va a ser de la entidad beneficiaria de la regalía o de una entidad que se establecerá posteriormente

4.2.1. Ejecución de proyectos

Con la ejecución de los proyectos de inversión, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el respectivo activo o gasto y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo originado en la adquisición de

bienes y servicios, por el valor a pagar al proveedor de los mismos, y la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, por el valor de las retenciones tributarias a cargo de la entidad ejecutora del proyecto en su condición de agente retenedor. Para el efecto, la entidad beneficiaria de la regalía y la entidad ejecutora del proyecto establecerán mecanismos mediante los cuales la entidad ejecutora del proyecto le informe a la entidad beneficiaria de la regalía sobre los activos, gastos y pasivos originados por la adquisición de bienes y servicios y por las retenciones tributarias practicadas.

La entidad ejecutora del proyecto, en su condición de agente retenedor, registrará las retenciones tributarias a su cargo debitando la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE. Adicionalmente, si la entidad ejecutora del proyecto es de naturaleza pública, controlará la ejecución del proyecto en la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, cuando se trate de activos o gastos, o en la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN cuando se trate de pasivos.

(...).

4.2.2. Giro de los recursos

Con el giro de los recursos al proveedor de bienes y servicios o a la entidad ejecutora del proyecto, el MHCP, en la contabilidad del SGR, debitará la subcuenta 240316-Sistema General de Regalías de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acreditará la subcuenta 114001-Sistema General de Regalías de la cuenta 1140-CUENTA ÚNICA SISTEMA GENERAL DE REGALÍAS.

Con la información del giro de los recursos, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, si se giran a la entidad ejecutora del proyecto recursos distintos de los relacionados con las retenciones tributarias, la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela, si se giran recursos al proveedor de bienes y servicios, o la subcuenta 249090-Otras cuentas por pagar de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, si se giran recursos a la entidad ejecutora del proyecto por las retenciones tributarias a su cargo, en su condición de agente retenedor, y acreditará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Cuando los recursos se giren a la entidad ejecutora del proyecto, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 138490-Otras cuentas por cobrar de la cuenta 1384-OTRAS CUENTAS POR COBRAR, si los recursos son para el pago de las retenciones tributarias a su cargo, en su condición de agente retenedor, o la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN si los recursos son para fines distintos al pago de las retenciones tributarias.

Posteriormente, con el pago de las obligaciones originadas por las retenciones tributarias a cargo de la entidad ejecutora del proyecto, en su condición de agente retenedor, esta debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

De igual forma, con el pago de obligaciones distintas de las originadas por las retenciones tributarias, la entidad ejecutora del proyecto debitará la subcuenta 290201-En administración de la cuenta 2902-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Por su parte, con base en la información que suministre la entidad ejecutora del proyecto, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela y acreditará la subcuenta 190801-En administración de la cuenta 1908-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Finalmente, la entidad ejecutora del proyecto disminuirá las cuentas de orden deudoras de control con el cierre del proyecto de inversión y las cuentas de orden acreedoras de control con el pago de las obligaciones a su cargo.

4.3. Cuando la entidad ejecutora del proyecto de inversión es diferente de la entidad beneficiaria de la regalía y la entidad beneficiaria del producto del proyecto va a ser la entidad ejecutora del proyecto, sea pública o privada

4.3.1. Ejecución de proyectos

Con la ejecución de los proyectos de inversión, la entidad ejecutora del proyecto, con independencia de que sea una entidad de gobierno o una empresa pública, 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, considerando los descuentos tributarios respectivos.

Ahora bien, cuando la entidad ejecutora del proyecto sea una entidad de naturaleza privada, la entidad beneficiaria de la regalía controlará la ejecución del proyecto en la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, si se trata de activos o gastos, o en la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN si se trata de pasivos. Para el efecto, la entidad beneficiaria de la regalía establecerá mecanismos mediante los cuales la entidad ejecutora del proyecto de naturaleza privada le informe sobre los activos, gastos y pasivos originados por la adquisición de bienes y servicios.

4.3.2. 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.

Por su parte, con la información del giro de los recursos, la entidad beneficiaria de la regalía debitará la subcuenta 240315-Otras transferencias de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, si la entidad ejecutora del proyecto 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 es una empresa de naturaleza 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 entidad de naturaleza

privada, y acreditará la subcuenta 133702-Sistema General de Regalías de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Con el recaudo de los recursos provenientes del SGR, la entidad ejecutora del proyecto debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si los recursos se giran a sus cuentas, o la subcuenta que corresponda de la cuenta que identifique el pasivo que se cancela, si los recursos se giran directamente al proveedor de bienes y servicios, y acreditará la subcuenta 133712-Otras transferencias de la cuenta 1337-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, si la entidad ejecutora del proyecto es una entidad de gobierno, o la subcuenta 132416-Subvención por recursos transferidos por el Gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR si la entidad ejecutora del proyecto es una empresa pública.

Finalmente, cuando la entidad ejecutora del proyecto sea una entidad de naturaleza privada, la entidad beneficiaria de la regalía disminuirá las cuentas de orden deudoras de control con el cierre del proyecto y las cuentas de orden acreedoras de control con el pago de las obligaciones a cargo de la entidad ejecutora del proyecto”.

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye lo siguiente:

Los registros contables que debe realizar el municipio de Acañí dependerán del rol que asuma con respecto a los recursos de regalías, es decir, dependerán de si el municipio, actuando como entidad beneficiaria de la regalía, ejecuta o no los recursos de regalías para el proyecto de inversión. En el caso en que el municipio no ejecute los recursos de regalías para el proyecto de inversión, los registros dependerán, a su vez, de si la entidad ejecutora designada se queda o no con el producto del proyecto, es decir, con las obras o activos formados o adquiridos.

Para establecer dicho rol, el municipio deberá atender los lineamientos establecidos en las definiciones del Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos relacionados con los recursos del Sistema General de Regalías. De esta forma:

1. Si el municipio, actuando como entidad beneficiaria de la regalía, ejecuta los recursos de recursos de regalías para el proyecto de inversión (es decir, es entidad ejecutora del proyecto) y, a su vez, actúa como entidad beneficiaria del producto del proyecto, aplicará lo establecido en el numeral 4.1 del Procedimiento (tratamiento contable citado en las consideraciones de esta comunicación).
2. Si el municipio, actuando como entidad beneficiaria de la regalía, no ejecuta los recursos de regalías para el proyecto de inversión (es decir, no es entidad ejecutora del proyecto), pero actúa como entidad beneficiaria del producto del proyecto, aplicará lo establecido en el numeral 4.2 del Procedimiento (tratamiento contable citado en las consideraciones de esta comunicación).
3. Si el municipio, actuando como entidad beneficiaria de la regalía, no ejecuta los recursos de regalías para el proyecto de inversión (es decir, no es entidad ejecutora del proyecto) y el producto del proyecto va a ser de una entidad que se establecerá posteriormente, aplicará lo establecido

en el numeral 4.2 del Procedimiento (tratamiento contable citado en las consideraciones de esta comunicación).

4. Si el municipio, actuando como entidad beneficiaria de la regalía, no ejecuta los recursos de regalías para el proyecto de inversión (es decir, no es entidad ejecutora del proyecto) y la entidad ejecutora del proyecto designada será la entidad beneficiaria del producto del proyecto, el municipio aplicará lo establecido en el numeral 3.1 y en el numeral 4.3 del Procedimiento (tratamientos contables citados en las consideraciones de esta comunicación).

CONCEPTO No. 20221100008961 DEL 01-03-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMAS	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMAS	Marco Normativo aplicable a La Corporación para el Desarrollo y la Productividad de Bogotá Región – Bogotá Región Dinámica – Invest in Bogota

Doctora

MARÍA XIMENA OBANDO

Gerente Administrativa y Financiera

Corporación para el Desarrollo y la Productividad de Bogotá Región – Bogotá Región Dinámica –

Invest in 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° 20220010003962 el 31 de enero de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“(i) La Corporación para el Desarrollo y la Productividad de Bogotá Región – Bogotá Región Dinámica – Invest in Bogota desde su creación mediante el Acuerdo 210 de 2006 del Concejo de Bogotá se rige por el derecho privado en los temas relativos a la contratación y los asuntos laborales. Es una Corporación mixta sin ánimo de lucro, con participación pública (Distrito Capital) y privada (Cámara de Comercio). Es una entidad descentralizada mixta del orden distrital, vinculada a la SDDE.

(...)

(ii) La Corporación por sus características emite Estados Financieros oficiales bajo NIIF - IFRS y además para cumplir con las obligaciones con unos de sus socios fundadores el cual está clasificado como de Gobierno General de acuerdo con lo definido en la Resolución 533 y para efectos de la consolidación de información del balance de la nación requiere que la misma se presente y sea revelada atendiendo lo definido por el marco normativo para entidades de gobierno.

(iii) Estos dos marcos normativos difieren en algunos tratamientos contables, como por ejemplo lo es el tratamiento arrendamientos, instrumentos financieros, impuesto diferido, entre otros.

(iv) Con base a lo mencionado anteriormente, la contraloría de Bogotá D.C., en su visita del 2021, PAD 14 emitió el siguiente “Hallazgo administrativo con presunta incidencia disciplinaria por no tener ajustada la Política Contable en concordancia con el manejo de la Cuenta Propiedades Planta y Equipo, y no revelar en Notas a los Estados Financieros la forma de tratamiento de las mismas en

especial –Arrendamiento por derecho a uso–”, donde cuestiona la falta de revelación en los EEFF de dichas diferencias entre ambos marcos normativos, indicando que se debe hacer esta revelación en ambos Estados Financieros.

(v) Por lo tanto, y con el fin de confirmar hechos de revelación, elevamos el presente derecho de petición con el fin de conocer bajo que normatividad se exige que estas diferencias entre marcos normativas sean objeto de revelación en los Estados Financieros bajo el marco normativo de entidades de gobierno”.

El 2 de febrero de 2022, mediante llamada telefónica se habló con la doctora María Ximena Obando quien amplió el contexto de la consulta mencionando que los aportes sociales de la Corporación para el Desarrollo y la Productividad de Bogotá Región – Bogotá Región Dinámica – Invest in Bogotá, están conformados por 50,36% que corresponden a la Cámara de Comercio y 49,64% al Distrito Capital. Por cuanto consulta: ¿Cómo puede solicitar a la Contaduría General de la Nación la revisión de la clasificación de la Corporación como entidad de gobierno sujeta al ámbito de aplicación de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones?

CONSIDERACIONES

El artículo 5° de la Resolución 354 de 2007, que adoptó el Régimen de Contabilidad Pública, estableció su conformación y definió su ámbito de aplicación, modificado por el artículo 1° de la Resolución 195 de 2021, dispone:

“ARTÍCULO 5º. Ámbito de aplicación. El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por:

(...)

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”. (Subrayado fuera de texto)

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”, señala:

“ARTÍCULO 1o. Incorporar, como parte integrante del Régimen de Contabilidad Pública, la estructura del Marco normativo para entidades de gobierno, la cual está conformada por: el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Información Financiera; las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos; los Procedimientos Contables; las Guías de Aplicación; el Catálogo General de Cuentas y la Doctrina Contable Pública.

ARTÍCULO 2o. ÁMBITO DE APLICACIÓN. El Marco normativo para entidades de gobierno incorporado en el artículo 1o de la presente Resolución será aplicado por las entidades de Gobierno que se encuentran bajo el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública.

PARÁGRAFO. Para la clasificación de las entidades como entidades de Gobierno, la CGN tendrá como referente la clasificación efectuada por el Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de

Finanzas Públicas según los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas. Cuando una entidad considere que la clasificación asignada no corresponde con la función económica que desarrolla, de conformidad con los criterios establecidos en el Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas, solicitará, a través de la CGN, la revisión de la clasificación para que la mesa de entidades del Comité Interinstitucional de la Comisión de Estadísticas de Finanzas Públicas realice el correspondiente análisis y se oficialice la modificación a la clasificación, si a ello hubiere lugar. Esta solicitud se podrá realizar hasta el 31 de diciembre de 2015". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas, el Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por 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.

Verificado el listado de entidades de gobierno sujetas al ámbito de aplicación de la Resolución 533 de 2015 y sus modificaciones, actualizado a 31 de diciembre de 2021 se tiene que la Corporación para el Desarrollo y la Productividad Bogotá Región con código institucional CHIP 923272129 se encuentra dentro del ámbito de aplicación de la Resolución 533 de 2015.

En consecuencia, si la conformación del capital social de la Corporación para el Desarrollo y la Productividad de Bogotá Región – Bogotá Región Dinámica – Invest in Bogota no cumple con la condición mencionada para pertenecer al ámbito de aplicación del RCP, es necesario elevar ante la Contaduría General de la Nación una solicitud allegando los soportes respectivos con el fin de que se revise si la entidad se encuentra o no bajo el ámbito aplicación del RCP.

Así pues, hasta que no se realice dicha solicitud y esta sea resuelta, la Corporación está obligada a seguir aplicando de forma integral el Marco Normativo para Entidades de Gobierno y no las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), de tal forma que el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos debe realizarse en observancia del Marco Normativo para Entidades de Gobierno.

Por lo anterior, no resulta procedente dar respuesta a la consulta formulada en relación con la obligatoriedad de la revelación en las notas a los estados financieros por diferencias entre marcos normativos.

CONCEPTO No. 20221100019951 DEL 12-04-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Registro de Títulos de Depósito Judicial en cuentas de orden deudoras

Doctora
 CLAUDIA JANETH VELÁSQUEZ ROMERO
 Directora Financiera
 Superintendencia Nacional de Salud
 Bogotá, 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° 20220010012742 el 10 de marzo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

La Supersalud mediante la información suministrada por el Grupo de tesorería, encargado de controlar y conciliar la cuenta bancaria constituida en el Banco Agrario a nombre de la superintendencia, efectúa el control de los Títulos de Depósito Judicial a favor de la entidad, originados mediante la gestión de cobro adelantada por el Grupo de Cobro Persuasivo y Jurisdicción Coactiva sobre los depósitos que tengan los deudores en sus cuentas bancarias de acuerdo con lo establecido en el artículo 837 del Estatuto Tributario.

La aplicación o devolución de los recursos consignados en cuenta se realizan según culmine el proceso de cobro, mientras este suceso ocurre, la entidad registra en Cuentas de Orden, Acreedoras de Control por Contra, subcuenta 991524 – Bienes y Derechos recibidos en garantía. Bajo la situación descrita, “surge la inquietud respecto de si el registro respectivo corresponde a Cuentas de Orden Deudoras o Acreedoras” y se “solicita guía técnica para el tratamiento contable a dar a estos Títulos de Depósito Judicial, con el fin de confirmar el registro en Cuentas de Orden Acreedoras o sustentar su reclasificación a Cuentas de Orden Deudoras”.

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas (CGC), incorporado al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) mediante la Resolución 620 de 2015 y sus modificaciones, describe la clase 8-CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS, así: “En esta denominación, se incluyen los grupos que representan los hechos o circunstancias de los cuales pueden generarse derechos a favor de la entidad. Incluye cuentas para el registro de activos contingentes, cuentas de orden deudoras fiscales y cuentas de orden deudoras de

control, así como para el registro de las correspondientes contrapartidas. Las cuentas que integran esta clase son de naturaleza débito” (Subrayado fuera de texto).

Igualmente, el Catálogo General de Cuentas (CGC) citado anteriormente, 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”. Así mismo, establece que dicha cuenta se debita por “el valor de la operación” y se acredita por “El valor de la operación cuando se extinga la causa que le dio origen”.

También, describe la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), así: “Representa el valor de la contrapartida de las cuentas clasificadas en el Grupo 83 Deudoras de Control”. De igual manera, establece que dicha cuenta se acredita por “el valor de los movimientos débito contabilizados en las cuentas de orden del Grupo 83 Deudoras de Control”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas se concluye:

La Superintendencia Nacional de Salud, para efectos de control deberá registrar en las cuentas de orden deudoras de control, los títulos de depósito judicial a favor de la entidad sobre depósitos que tengan los deudores en sus cuentas bancarias como media cautelar, entre tanto se materializa el recaudo efectivo de lo adeudado.

En consecuencia, la entidad debitará la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y acreditará la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control por contra de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y revelará dicha información en las notas a los estados financieros.

CONCEPTO No. 20221100045741 DEL 15-06-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Manual de políticas y procedimientos contables

Señor

JUAN CAMILO HERNÁNDEZ

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° 20220010021802 el 2 de mayo de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Solicito amablemente un concepto sobre la obligatoriedad de adoptar un Manual de Políticas Contables mediante un Acto Administrativo debidamente firmado por el ordenador del gasto. Esto, teniendo en cuenta que la persona jurídica en cuestión es una Entidad Pública de Orden Nacional. Y a imitación del artículo 2.2.2.6.1 del Decreto 1083 del 2015, o al artículo 32 de la Ley 785 de 2005, o bien al artículo 2.2.1.2.5.3 del Decreto Único Reglamentario 1082 de 2015”.

CONSIDERACIONES

El Decreto Ley 785 de 2005, por el cual se establece el sistema de nomenclatura y clasificación y de funciones y requisitos generales de los empleos de las entidades territoriales que se regulan por las disposiciones de la Ley 909 de 2004, establece:

“ARTÍCULO 32. EXPEDICIÓN. La adopción, adición, modificación o actualización del manual específico se efectuará mediante acto administrativo de la autoridad competente con sujeción a las disposiciones del presente decreto.

El establecimiento de las plantas de personal y las modificaciones a estas requerirán, en todo caso, de la presentación del respectivo proyecto de manual específico de funciones y de requisitos.

Corresponde a la unidad de personal de cada organismo o a la que haga sus veces, adelantar los estudios para la elaboración, actualización, modificación o adición del manual de funciones y de requisitos y velar por el cumplimiento de lo dispuesto en el presente decreto.

PARÁGRAFO. Toda certificación solicitada por particulares, servidores públicos y autoridades competentes, en relación con los manuales específicos de funciones y de requisitos, será expedida por la entidad u organismo responsable de su adopción”.

El Decreto 1082 del 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo de Planeación Nacional, señala:

“Artículo 2.2.1.2.5.3. Manual de contratación.

Las Entidades Estatales deben contar con un manual de contratación, el cual debe cumplir con los lineamientos que para el efecto señale Colombia Compra Eficiente”.

El Decreto 1083 del 2015 por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector de Función Pública, preceptúa:

“CAPÍTULO 6

MANUALES ESPECÍFICOS DE FUNCIONES Y DE COMPETENCIAS LABORALES.

ARTÍCULO 2.2.2.6.1 Expedición. Los organismos y entidades a los cuales se refiere el presente Título expedirán el manual específico de funciones y de competencias laborales describiendo las funciones que correspondan a los empleos de la planta de personal y determinando los requisitos exigidos para su ejercicio.

La adopción, adición, modificación o actualización del manual específico se efectuará mediante resolución interna del jefe del organismo o entidad, de acuerdo con las disposiciones contenidas en el presente Título.

Corresponde a la unidad de personal, o a la que haga sus veces, en cada organismo o entidad, adelantar los estudios para la elaboración, actualización, modificación o adición del manual de funciones y de competencias laborales y velar por el cumplimiento de las disposiciones aquí previstas”.

Por su parte, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, expedido mediante la Resolución 193 de 2016, indica:

“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.

(...)

2.1.1. Marco normativo del proceso contable

El desarrollo del proceso contable de una entidad requiere de la identificación del marco normativo que la rige, el cual delimita la regulación que es aplicable a cada una de sus etapas. A partir de dicho marco normativo, la entidad establece las políticas contables que direccionarán el proceso contable para la preparación y presentación de los estados financieros, teniendo en cuenta que, en el caso de las Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores y que no Captan ni Administran Ahorro del Público y de las Entidades de Gobierno, la mayoría se definen en los marcos normativos respectivos. Las políticas contables se formalizarán mediante documento emitido por el representante legal o la máxima instancia administrativa de la entidad.

2.1.2. Políticas de operación

Las políticas de operación facilitan la ejecución del proceso contable y deberán ser definidas por cada entidad para asegurar: el flujo de información hacia el área contable, la incorporación de todos los hechos económicos realizados por la entidad, y la presentación oportuna de los estados financieros a los diferentes usuarios.

(...)

3.2.4. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

La entidad debe contar con un manual de políticas contables, acorde con el marco normativo que le sea aplicable, en procura de lograr una información financiera con las características fundamentales de relevancia y representación fiel establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

Las políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad para la elaboración y presentación de los estados financieros.

Las políticas contables, en su mayoría, están contenidas en el marco normativo aplicable a la entidad y se busca que sean aplicadas de manera uniforme para transacciones, hechos y operaciones que sean similares. No obstante, en algunos casos, la entidad, considerando lo definido en el marco

normativo que le aplique, establecerá políticas contables a partir de juicios profesionales y considerando la naturaleza y actividad de la entidad.

También, se deberán elaborar manuales donde se describan las diferentes formas en que las entidades desarrollan las actividades contables y se asignen las responsabilidades y compromisos a quienes las ejecutan directamente. Los manuales que se elaboren deberán permanecer actualizados en cada una de las dependencias que corresponda, para que cumplan con el propósito de informar adecuadamente a sus usuarios directos". (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones antes mencionadas las normas citadas por el consultante no son aplicables al manual de políticas contables dado que dictan disposiciones para otros manuales como son el manual de funciones y de requisitos, el manual de contratación y los manuales específicos de funciones y de competencias laborales.

Así pues, el Procedimiento para la Evaluación del Control Interno Contable, expedido mediante la Resolución 193 de 2016, es la norma que define los 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 deberá ser aprobado mediante un documento emitido por el Representante Legal o máxima instancia administrativa, por tanto, la fijación de políticas contables, procedimientos que determinen la aplicación uniforme de criterios para el reconocimiento, medición, revelación y presentación de los hechos económicos y el sistema de control interno son responsabilidad del máximo directivo de la entidad y no del ordenador del gasto.

CONCEPTO No. 20221100018723 DEL 11-08-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos nos contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Cuentas contables donde debe reconocerse los recursos del Sistema General de Participaciones destinados al Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales (Fonpet)

Señor
MARLON JAVIER DURÁN ABREO
Durania, 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° 20221400036292 del 2 de agosto de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

En el reporte de operaciones recíprocas a 30 de junio de 2022, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público reporta en la subcuenta 540819-PARTICIPACIÓN PARA PROPÓSITO GENERAL, el total de los recursos del Sistema General de Participaciones destinados al Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales, mientras que la entidad territorial reporta una proporción de la asignación total en la subcuenta 440819-Participación para propósito general una proporción y otra proporción en la subcuenta 440820-Participación para pensiones - Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales.

Lo anterior genera diferencias entre las operaciones reportadas en las cuentas recíprocas de ambas entidades, por lo cual el consultante solicita pronunciamiento respecto a la forma correcta de contabilizar la participación por concepto de Fonpet.

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 (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, establece:

“Artículo 2º. Base de cálculo. (...).

(...)

Parágrafo 2º. Del total de recursos que conforman el Sistema General de Participaciones, previamente se deducirá cada año un monto equivalente al 4% de dichos recursos. Dicha deducción se distribuirá así: 0.52% para los resguardos indígenas que se distribuirán y administrará de acuerdo a la presente Ley, el 0.08% para distribuirlos entre los municipios cuyos territorios limiten con el Río Grande de la Magdalena en proporción a la ribera de cada municipio, según la certificación del Instituto Geográfico Agustín Codazzi, 0.5% a los distritos y municipios para programas de alimentación escolar de conformidad con el artículo 76.17 de la presente Ley; y 2.9% al Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales, Fonpet, creado por la Ley 549 de 1999 con el fin de cubrir los pasivos pensionales de salud, educación y otros sectores.

(...)

Artículo 4º. Distribución Sectorial de los Recursos. El monto total del Sistema General de Participaciones, una vez descontados los recursos a que se refiere el parágrafo 2º del artículo 2º de la Ley 715 y los párrafos transitorios 2º y 3º del artículo 4º del Acto Legislativo 04 de 2007, se distribuirá entre las participaciones mencionadas en el artículo 3º de la Ley 715, así:

1. Un 58.5% corresponderá a la participación para educación.
2. Un 24.5% corresponderá a la participación para salud.
3. Un 5.4% corresponderá a la participación para agua potable y saneamiento básico.
4. Un 11.6% corresponderá a la participación de propósito general.

CAPITULO III

Distribución de la participación de propósito general

(...)

Artículo 78. Destino de los recursos de la Participación de Propósito General. Los municipios clasificados en las categorías 4ª, 5ª y 6ª, podrán destinar libremente, para inversión u otros gastos inherentes al funcionamiento de la administración municipal, hasta un cuarenta y dos por ciento (42%) de los recursos que perciban por la Participación de Propósito General.

Del total de los recursos de la participación de propósito general asignada a cada distrito o municipio una vez descontada la destinación establecida para inversión u otros gastos inherentes al funcionamiento de la administración municipal de que trata el inciso anterior y la asignación correspondiente a los municipios menores de 25.000 habitantes, definida en el inciso 3º del artículo 4º del Acto Legislativo 04 de 2007, cada distrito y municipio destinará El ocho por ciento (8%) para deporte y recreación y el seis por ciento (6%) para cultura y el diez por ciento (10%) para el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales, Fonpet” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta la Ley 715 de 2001, existen dos asignaciones del Sistema General de Participaciones (SGP) destinadas al Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales (Fonpet):

- Por un lado, se contempla una asignación en el párrafo 2° del artículo 2° donde se establece que del total de recursos que conforman el SGP se deducirá un monto equivalente al 4%, del cual el 2,9% será destinado al Fonpet.

En ese sentido, la subcuenta contable en la cual el Ministerio de Hacienda y Crédito Público debe reconocer esta transferencia es la 540820-Participación para pensiones - Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales de la cuenta 5408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES. Por su parte, la entidad territorial debe reconocer el ingreso por transferencia en la subcuenta 440820-Participación para pensiones - Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

- Una vez descontados los recursos a que se refiere el párrafo 2° del artículo 2° de la Ley 715, como lo indica el Artículo 4°. Distribución Sectorial de los Recursos, del monto total del SGP el 11.6% corresponderá a la participación de propósito general.

De esta participación se desprende la segunda asignación corresponde al Fonpet indicada en el Artículo 78, según el cual del total de los recursos de la participación de propósito general asignada a cada distrito o municipio una vez descontada la destinación establecida para inversión u otros gastos inherentes al funcionamiento de la administración municipal, cada distrito y municipio destinará el 10% para el Fonpet.

En este caso el Ministerio de Hacienda y Crédito Público reconocerá la transferencia en la subcuenta 540819-Participación para propósito general de la cuenta 5408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES. Por su parte, la entidad territorial reconocerá el ingreso por transferencia en la subcuenta 440819-Participación para propósito general de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

CONCEPTO No. 20221100067411 DEL 16-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Tratamiento contable de fondos fijos renovables manejados a través de cuentas bancarias.

Doctor
DANIEL AUGUSTO GARCÍA GIL
Consultor Externo
Universidad Industrial Santander
Floridablanca, 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°20221100045822 del 06 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Si una universidad pública tiene constituidos Fondos Fijos Renovables que corresponde a dineros mantenidos en cuentas bancarias a nombre de la entidad, manejados bajo responsabilidad de distintos funcionarios, de donde retiran recursos para hacer uso de ellos en pagos en efectivo debidamente autorizados en su reglamentación interna. La pregunta en relación al manejo técnico de esta partida es: ¿Los saldos mantenidos en las cuentas bancarias, y no en el efectivo retirado en su momento para gastos, se deben reconocer contablemente en el rubro de "1110 - Depósitos en Instituciones Financieras" o en el rubro "1105 - Caja", ¿como si correspondiera a un fondo de caja menor”?

Mediante llamada telefónica, el consultante aclara que los fondos fijos renovables son recursos económicos que se distribuyen a cada Unidad Académico y/o Administrativa de la Universidad Industrial de Santander, por ejemplo, a la Unidad Académico y/o Administrativa División de Mantenimiento Tecnológico el responsable de Unidad será el Jefe de la División de Mantenimiento Tecnológico quién será el ordenador del gasto de esta.

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en las Resoluciones 062, 064 y 065 de 2022, describe la cuenta 1105-CAJA de la siguiente manera: “Representa el valor de los fondos en efectivo y equivalentes al efectivo de disponibilidad inmediata”.

El referido (CGC) describe la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTIUCIONES FINANCIERAS de la siguiente manera: “Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras”. (subrayados fuera del texto).

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta lo contemplado en las consideraciones damos respuesta a su consulta en los siguientes términos:

Cuando la Universidad Industrial de Santander traslade los recursos por concepto de fondos fijos renovables a la cuenta bancaria de la unidad académico-administrativa, registrará este traslado mediante la reclasificación entre los auxiliares de la subcuenta 111005-Cuenta corriente o de la subcuenta 111006-Cuenta de ahorro, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando la unidad académico-administrativa retire los recursos depositados por la Universidad, al fondo en efectivo de disponibilidad inmediata para hacer pagos en efectivo, la Unidad debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1105-CAJA y acreditará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Para el traslado de los recursos a la cuenta 1105-CAJA, la entidad podrá crear cuentas auxiliares en la subcuenta 110502-Caja Menor por cada unidad académico-administrativa, para efectos de manejo y control de los recursos.

CONCEPTO No. 20221100068741 DEL 22-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público
	TEMA	Ayudas gubernamentales y subvenciones
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los ingresos recibidos por una empresa social del estado a través de un contrato interadministrativo en cumplimiento de la Resolución 857 de 2020

2	MARCO NORMATIVO	Entidades de gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Tratamiento contable de los recursos entregados a una empresa social del estado a través de un contrato interadministrativo en cumplimiento de la Resolución 857 de 2020

Doctor
 ELEAZAR YANIN YEPES GARZÓN
 Subdirector Administrativo y Financiero
 ESE Hospital San Rafael de Leticia
 Leticia, Amazonas

Con el propósito de atender su consulta, en el marco de las competencias constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación y a la Contaduría General de la Nación (CGN), radicada con el N° 20220010046482 del 10 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“Muy comedidamente, me permito solicitar su valioso apoyo en cuanto a un concepto con respecto al procedimiento contable para la contabilización de los recursos que nos son entregados por el Departamento del Amazonas a la E.S.E Hospital San Rafael de Leticia en calidad de Subsidio a la oferta del Sistema General de Participaciones. La E.S.E suscribió un contrato interadministrativo para ejecución de recursos del subcomponente de subsidio a la oferta del sistema general de participaciones con la Gobernación del Amazonas, en la cual la cláusula cuarta del otrosí N°1 establece lo siguiente:

Objeto del Contrato es: “OTROSI N9 1 MODIFICATORIO AL CONTRATO INTERADMINISTRATIVO PRESTACIÓN DE SERVICIOS EN SALUD No. 001240 DE JULIO 21 DE 2022, cuyo objeto es CONTRATO INTERADMINISTRATIVO PARA LA EJECUCIÓN DE LOS RECURSOS DEL SUBCOMPONENTE DEL SUBSIDIO A LA OFERTA DEL SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES”.

“CLAUSULA CUARTA: PLAZO DE EJECUCIÓN Y FORMA DE PAGO: Según el párrafo único del artículo 5 de la Resolución 857 del 27 de mayo de 2020, el giro de los recursos del subcomponente del subsidio a la oferta no estará sujeto al reconocimiento contra facturación de prestación de servicios, en consecuencia, los pagos el presente contrato se realizarán de la siguiente forma: A). Una primera (1) Transferencia por valor del cuarenta por ciento (40%), correspondiente a la suma de DIEZ MIL QUINIENTOS TREINTA Y SIETE MILLONES QUINIENTOS NOVENTA Y OCHO MIL CUATROCIENTOS SESENTA PESOS, CON SETENTA Y CUATRO CENTAVOS (\$10.537.598.460,74) M/CTE, una vez legalizado el Contrato interadministrativo, aprobada la garantía, proferida el acta de inicio y previa presentación de la respectiva cuenta de cobro a factura, B). El Sesenta por ciento (60%) restante de los recursos, se pagarán de acuerdo a la siguiente distribución: • Una segunda (2) Transferencia del 25% sobre el valor total del contrato correspondiente a la suma de SEIS MIL QUINIENTOS OCHENTA Y CINCO MILLONES NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE MIL TREINTA Y OCHO PESOS (\$6.585.999.038) MCTE a un mes de iniciado el contrato. previa presentación y evaluación del reporte de seguimiento a las metas de Calidad, Producción y gestión Financiera descritos en el anexo 1 (acta de seguimiento a metas) con la cuenta de cobro y/o factura y la acreditación del cumplimiento de los pagos oportunos al Sistema de Seguridad Social Integral (Salud, Pensión y ARL) y Parafiscales, requisitos de obligatorio cumplimiento para cancelación de las cuentas. • Una Tercera (3) Transferencia del 25% sobre el valor total del contrato correspondiente a la suma de SEIS MIL QUINIENTOS OCHENTA Y CINCO MILLONES NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE MIL TREINTA Y OCHO PESOS (\$6.585.999.038) M/CTE, a los dos meses de iniciado el contrato, previa presentación y evaluación del reporte de seguimiento a las metas de Calidad. Producción y gestión Financiera descritos en el anexo 1 (acta de seguimiento a metas) con su cuenta de cobro y/o factura y la acreditación del cumplimiento de los pagos oportuno al Sistema de Seguridad Social Integral (Salud, Pensión y ARL) y Parafiscales, requisitos de obligatorio cumplimiento para cancelación de las cuentas y presentación de los soportes de ejecución del 50% de la primera transferencia por valor de (5.268.799.230.37) debidamente aprobado por el supervisor. • Un Cuarto (4) pago del 10% sobre el valor total del contrato correspondiente a la suma de DOS MIL SEISCIENTOS TREINTA Y CUATRO MIL MILLONES TRESCIENTOS NOVENTA Y NUEVE MIL SETECIENTOS QUINCE PESOS CON ONCE CENTAVOS (52.634.399.615.11) MICTE Al tercer mes de ejecución del contrato, previa evaluación del reporte de seguimiento a las metas de Calidad, Producción y Gestión Financiera descritos en el anexo 1 del presente contrato, los cuales se anexarán con la cuenta de cobro y/o factura. Adicional a esto, certificación del supervisor del contrato o interventor, recibido a satisfacción del cumplimiento del 100% de las metas pactadas y la acreditación del cumplimiento de los pagos oportuno al Sistema de Seguridad Social Integral (Salud, Pensión y ARL) y Parafiscales a cargo de la ESE, requisitos de obligatorio cumplimiento para cancelación de las cuentas y presentación de los soportes de la ejecución del 50% de la primera transferencia por valor de (5.268.799.230.37) debidamente aprobado por el supervisor.

De acuerdo con lo anterior, solicitamos su ayuda amablemente sobre concepto con respecto a cómo debe ser el registro contable de la cuenta de cobro por cada una de las transferencias estipuladas en el contrato; es decir, si la E.S.E contabiliza una cuenta por cobrar contra un ingreso al momento de cobrar cada una de las transferencias, o por el contrario, como sugiere la Gobernación del Amazonas, una cuenta por cobrar contra un pasivo por avance y anticipos recibidos. En este último punto la Gobernación del Amazonas lleva cada transferencia como un avance o anticipo (una cuenta 19) sin embargo en el contrato no estipula la forma de pago un anticipo sino simplemente una transferencia, y por otro lado, según el numeral 3.1 del Artículo 3 de la Resolución 857 de 2020, estos recursos son

para la ejecución de los gastos operación del Hospital en general (para los gastos en que incurran para prestar los servicios de salud, esto es nomina, proveedores, etc.) , no está condicionado a cumplir algún parámetro ya que lo único que estipula el contrato es la presentación de los informes para cada uno de los pagos (transferencias) previa aprobación del supervisor del mismo”.

CONSIDERACIONES

La Resolución 857 del 27 de mayo de 2020, por la cual se fijan los lineamientos para el uso y ejecución de los recursos del subcomponente del Subsidio a la Oferta del Sistema General de Participaciones en Salud, indica:

“Artículo 3. Contenido de los convenios o contratos para el seguimiento a la ejecución de los recursos. Para el seguimiento a la ejecución de los recursos, los convenios o contratos suscritos entre la entidad territorial y la Empresa Social del Estado o el administrador de infraestructura pública, deberán contemplar como mínimo los siguientes aspectos:

3.1 El objeto del convenio o contrato deberá estar orientado a la financiación de los gastos de operación de las Empresas Sociales del Estado o de la infraestructura pública administrada por terceros destinados a la prestación de servicios de salud.

3.2 El término de duración del convenio o contrato no debe ser inferior a la vigencia fiscal para la cual se asignan los recursos.

3.3 La designación del supervisor del convenio o contrato por parte de la entidad territorial, quien efectuará las labores de seguimiento al cumplimiento de los indicadores y metas, así como a las obligaciones pactadas por las partes.

3.4 La garantía de la operación por parte de la ESE o el administrador de infraestructura pública, de las sedes que sean monopolio en servicios trazadores.

3.5 Los indicadores y metas a ser cumplidos durante la vigencia del convenio o contrato, sobre los siguientes aspectos:

a) Calidad en la prestación de servicios de salud a la población.

b) Gestión de producción.

e) Gestión financiera.

3.6 Medidas a adoptar, por parte de la entidad territorial, en caso de evidenciar el incumplimiento de los indicadores y metas.

3.7 Establecer, en caso de incumplimiento por parte de la Empresa Social del Estado o el administrador de infraestructura pública, las condiciones que se deben cumplir para continuar efectuando los giros, en el marco de la ejecución del convenio o contrato” (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la normativa contable, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizadas según lo dispuesto en la Resolución 212 de 2021, establecen:

“2. AYUDAS GUBERNAMENTALES Y SUBVENCIONES

(...)

2.2. Subvenciones

2.2.1. Reconocimiento

3. Se reconocerán como subvenciones los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico sin entregar nada a cambio. Las subvenciones pueden estar o no condicionadas y pueden ser reintegrables, dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

4. Las subvenciones se reconocerán cuando sea posible asignarles un valor; de lo contrario, serán únicamente objeto de revelación.

5. Las subvenciones se reconocerán cuando la empresa cumpla con las condiciones ligadas a ellas. Dependiendo del cumplimiento de las condiciones asociadas y del tipo de recursos que reciba la empresa, las subvenciones serán susceptibles de reconocerse como pasivos o como ingresos.

6. Cuando las subvenciones se encuentren condicionadas, se tratarán como pasivos hasta tanto se cumplan las condiciones asociadas a las mismas para su reconocimiento como ingreso.

7. Las subvenciones para cubrir gastos y costos específicos se reconocerán afectando los ingresos en el mismo periodo en que se causen los gastos y costos que se estén financiando” (Subrayado fuera de texto).

Por otro lado, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 219 de 2021, describe la cuenta 4430-SUBVENCIONES de la siguiente manera:

“Representa el valor de los recursos procedentes de terceros que están orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específicos y sobre los cuales la empresa que los recibe no debe entregar nada a cambio”.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizada según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2021, describe la cuenta 5424-SUBVENCIONES de la siguiente manera:

“Representa el valor de los recursos entregados sin contraprestación a terceros, distintos de sus empleados o de otras entidades de gobierno, para el cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico y sobre los cuales el tercero que los recibe no debe entregar nada a cambio.”.

CONCLUSIONES

En primer lugar, es importante indicar que, de acuerdo con el literal j) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996 (el cual establece como una de las funciones de la CGN, ser la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y de los demás temas que son objeto de su función normativa), la CGN se pronunciará únicamente sobre aspectos normativos definidos por esta autoridad de regulación, lo cual implica que le corresponde a la entidad territorial y a la empresa social del estado definir el tratamiento contable del contrato a partir del juicio profesional y de la identificación de intenciones y voluntades de las partes.

Ahora bien, las Normas para el Reconocimiento, Medición, Revelación y Presentación de los Hechos Económicos del Marco Normativo para Empresas que no Cotizan en el Mercado de Valores, y que no Captan ni Administran Ahorro del Público, definen como subvenciones los recursos procedentes de terceros que estén orientados al cumplimiento de un fin, propósito, actividad o proyecto específico sin entregar nada a cambio. Es importante resaltar que cuando las subvenciones están condicionadas pueden ser reintegrables a la entidad que realiza la transferencia dependiendo del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones.

Por su parte, la Resolución 857 de 2020 señala que, para realizar seguimiento a la ejecución de los recursos, los contratos suscritos entre la entidad territorial y la empresa social del estado deberán contemplar entre otros aspectos los indicadores y metas a ser cumplidos durante la vigencia del contrato en relación con calidad en la prestación de servicios de salud a la población, gestión de producción y gestión financiera; las medidas a adoptar, por parte de la entidad territorial, en caso de evidenciar el incumplimiento de los indicadores y metas; y, en caso de incumplimiento por parte de la empresa, establecer las condiciones que se deben cumplir para continuar efectuando los giros.

En consecuencia, no se observa que la empresa deba realizar la devolución de los recursos en caso de incumplimiento, por tanto, reconocerá la subvención como un ingreso mediante un débito en la subcuenta 132416-Recursos en efectivo recibidos de entidades de gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR y un crédito en la subcuenta 443005-Bienes, derechos y recursos en efectivo recibidos de entidades de gobierno de la cuenta 4430-SUBVENCIONES. Cuando reciba los recursos debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditará la subcuenta 132416-Recursos en efectivo recibidos de entidades de gobierno de la cuenta 1324-SUBVENCIONES POR COBRAR

Por su parte el Departamento del Amazonas deberá reconocer un gasto por subvenciones mediante un débito en la subcuenta 542405-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 5424-SUBVENCIONES, y un crédito en la subcuenta 240205-Otras subvenciones por recursos transferidos a las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR. Cuando realice el pago debitará la subcuenta 240205-Otras subvenciones por recursos transferidos a

las empresas públicas de la cuenta 2402-SUBVENCIONES POR PAGAR y acreditará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO No. 20221100068761 DEL 22-11-2022

1	MARCO NORMATIVO	Entidades de Gobierno
	TEMA	Asuntos no contemplados en una clasificación específica
	SUBTEMA	Reconocimiento de los aportes pendientes por consignar al FONPET, por parte de la Nación o las entidades de Orden Nacional

Doctora

MARÍA VIRGINIA JORDÁN QUINTERO

Directora General de Regulación Económica de la Seguridad Social – DGRESS

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° 20220010046762 del 11 de octubre de 2022, se da respuesta en los siguientes términos:

ANTECEDENTES

En la consulta se señala:

“La contabilidad del FONPET, tiene en el Estado financiero habilitada la cuenta contable 8307 FONPET, esta tiene por dinámica según el Catálogo de cuentas expedido por la Contaduría General de la Nación lo siguiente: “Representa el valor de los recursos que por mandato legal deben ser girados por las entidades territoriales al Fondo Nacional de Pensiones Territoriales (FONPET) y que no han sido consignados en el fondo...””.

La Nación realiza aportes para ayudar al pago de los pasivos pensionales de las Entidades Territoriales, a través de la asignación de recursos del presupuesto general de Nación, tales como Sistema General de Participaciones Ley 863, Sistema General de Participaciones Asignación Especial y Sistema General de Regalías, también lo hace bajo recaudos de recursos en entidades de Orden Nacional o Mixtas con fuentes como Impuesto de timbre, lotto en Línea entre otras fuentes.

De acuerdo, a lo anterior las inquietudes son las siguientes:

1. ¿Debería la contabilidad del FONPET realizar el registro de los aportes pendientes por consignar al fondo por parte de la Nación o las entidades de Orden Nacional?
2. ¿Cuál sería la cuenta pendiente contable en la cual se debería realizar los registros de los aportes el saldo por consignar al fondo por parte de la Nación y las Entidades de Orden Nacional?”.

CONSIDERACIONES

En el marco de sus competencias la CGN expidió la Resolución 428 de 2018, por la cual se incorpora, en el Marco Normativo para Entidades de Gobierno, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos que hacen parte de la contabilidad del Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales, la cual preceptúa en las consideraciones:

“Que, si bien los recursos del FONPET son propiedad de las entidades territoriales y hacen parte de su contabilidad, para facilitar la toma de decisiones y el control de estos recursos, así como la rendición de cuentas y la producción de informes financieros, se requiere definir una contabilidad independiente del FONPET, a cargo del Ministerio de Hacienda y Crédito Público en su calidad de administrador” (Subrayado fuera del texto).

En este sentido, el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos que hacen parte de la contabilidad del Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales, incorporado por la Resolución 428 de 2018, señala:

“El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en su calidad de administrador del FONPET, llevará la contabilidad de dicho Fondo, la cual se actualizará, en forma mensual, a partir de los siguientes registros contables:

1. RECURSOS RECIBIDOS

Los recursos recibidos por el FONPET, bien sea en la Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional (DGCPTN) o en las sociedades administradoras, distribuidos o no en las cuentas de las entidades territoriales, se registrarán 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.

(...)

5. 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:

(...)

5. Los recursos pendientes de recaudo, sobre los que no existan actos administrativos en firme, los cuales se registrarán debitando la subcuenta 830702-Derechos por cobrar sin acto administrativo en firme de la cuenta 8307- DERECHOS - FONPET y acreditando la subcuenta 891526-Derechos - FONPET de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Una vez adelantado el proceso de cobro coactivo por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el acto administrativo que acredite la obligación quede en firme, se debitará la subcuenta

830701-Derechos por cobrar con acto administrativo en firme y se acreditará la subcuenta 830702-Derechos por cobrar sin acto administrativo en firme de la cuenta 8307- DERECHOS - FONPET.

Con el recaudo de los recursos, se acreditará la subcuenta 830701-Derechos por cobrar con acto administrativo en firme de la cuenta 8307-DERECHOS - FONPET y se debitará la subcuenta 891526-Derechos - FONPET de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Adicionalmente, debitará la subcuenta 991533-Rendimientos y aportes - FONPET de la cuenta 9915-ACRREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará 936902-Aportes recaudados durante el año de la cuenta 9369-RENDIMIENTOS Y APORTES - FONPET” (Subrayado fuera del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Marco Normativo para Entidades de Gobierno, actualizado según lo dispuesto en la Resolución 218 de 2021, describe la cuenta 8307-DERECHOS – FONPET, de la siguiente manera: “Representa el valor de los recursos que por mandato legal deben ser girados al Fondo Nacional de Pensiones Territoriales (FONPET) y que no han sido transferidos a dicho fondo. Esta cuenta es de uso exclusivo en la contabilidad del FONPET, a cargo del Ministerio de Hacienda y Crédito Público” (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en su calidad de administrador del FONPET debe aplicar el Procedimiento contable para el registro de los hechos económicos que hacen parte de la contabilidad del Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales.

Dicho procedimiento preceptúa que se llevará la contabilidad y se actualizará en forma mensual a partir de los registros contables que corresponden a recursos recibidos, constitución de inversiones, actualización de las inversiones y recaudo de rendimientos, erogaciones por la gestión y control de los recursos del FONPET, traslado de recursos a las entidades territoriales o aplicación de estos al pago de pasivos pensionales a su cargo y registros en cuentas de orden.

Ahora bien, en la consulta se indica que la Nación o las entidades de orden nacional realizan aportes al Fondo nacional de pensiones de las entidades territoriales-FONPET para ayudar al pago de los pasivos pensionales de las entidades territoriales a través de la asignación de recursos provenientes de varias fuentes, por lo tanto, se procederá conforme a lo siguiente:

Cuando de conformidad con la normativa vigente o en cumplimiento de las disposiciones legales el FONPET tenga el derecho a recibir los recursos o aportes de la Nación o las entidades de orden nacional, el MHCP debitará la subcuenta 830701-Derechos por cobrar con acto administrativo en firme y acreditará la subcuenta 891526-Derechos - FONPET de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Cuando sobre los recursos no existan actos administrativos en firme y se encuentren pendientes de recaudo, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público los registrará debitando la subcuenta 830702-Derechos por cobrar sin acto administrativo en firme de la cuenta 8307- DERECHOS - FONPET y acreditando la subcuenta 891526-Derechos - FONPET de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL

POR CONTRA (CR). Una vez adelantado el proceso de cobro coactivo por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el acto administrativo que acredite la obligación quede en firme, se debitará la subcuenta 830701-Derechos por cobrar con acto administrativo en firme y se acreditará la subcuenta 830702-Derechos por cobrar sin acto administrativo en firme de la cuenta 8307-DERECHOS - FONPET.

Con el recaudo de los recursos, se acreditará la subcuenta 830701-Derechos por cobrar con acto administrativo en firme de la cuenta 8307-DERECHOS - FONPET y se debitará la subcuenta 891526-Derechos - FONPET de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). Adicionalmente, debitará la subcuenta 991533-Rendimientos y aportes - FONPET de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditará 936902-Aportes recaudados durante el año de la cuenta 9369-RENDIMIENTOS Y APORTES - FONPET

Posteriormente, cuando el FONPET reciba los recursos con destino al pago del pasivo pensional de las entidades territoriales, se registrarán 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, cuyo saldo disminuye cuando de acuerdo con la reglamentación del Fondo, se atiendan las obligaciones con los beneficiarios de los recursos.

Ver otros conceptos relacionados con esta clasificación

Concepto No. 20211120113771 del 10-01-2022
20221100000391 del 13-01-2022
20221100000431 del 14-01-2022
20221100002681 del 29-02-2022
20221100019031 del 06-04-2022
20221100047471 del 17-06-2022
20221100058121 del 15-09-2022
20221100059221 del 26-09-2022
20221100069751 del 29-11-2022
20221100071601 del 02-12-2022
20221100073201 del 07-12-2022

2 CONCEPTOS MODIFICADOS

El concepto N° 20221100000431 del 14-01-2022 deja sin vigencia el concepto N°20202000055191 del 01 de octubre de 2020.

El concepto N° 20221100011221 del 07-03-2022 deja sin vigencia los conceptos N° 20211100114291 de 2021 y N° 20202000007861 de 2020.

El concepto N° 20221100012041 del 08-03-2022 modifica la respuesta a la pregunta 1 y 2 del concepto N° 20211100114311 del 31 de diciembre de 2021.

El concepto N° 20221100012221 del 09-03-2022 deja sin vigencia el concepto N° 20211100114161 del 29 de diciembre de 2021.

El concepto N° 20221100016121 del 15-03-2022 deroga el concepto N° 20211100050881 del 24 de junio de 2021.

El concepto 20221100018581 del 01-04-2022 deroga el concepto N° 20202000053991 del 14 de septiembre de 2020.

El concepto 20221100044331 del 14-06-2022 deja sin vigencia el literal b) de la conclusión del Concepto N° 20172000035671 del 04 de septiembre de 2017.

El concepto 20221120069061 del 24-11-2022 deroga el concepto N° 20221100064381 del 31 de octubre de 2022

El concepto 20221120072441 del 05-12-2022 revoca el concepto No. 20221120059181 del 23 de septiembre de 2022.

El concepto 20221120072951 del 07-12-2022 modifica lo señalado en la respuesta dada en el numeral III. Respecto al pago de las conclusiones del concepto con radicado CGN N° 20221100065581 del 04 de noviembre de 2022.

El concepto 20221120074661 del 20-12-2022 modifica lo señalado en la respuesta dada en el numeral 1 de las conclusiones del concepto con radicado CGN N° 20221100059371 del 26 de septiembre de 2022.